



Roj: **STS 1876/2024 - ECLI:ES:TS:2024:1876**

Id Cendoj: **28079130042024100112**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **4**

Fecha: **04/04/2024**

Nº de Recurso: **4663/2023**

Nº de Resolución: **549/2024**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **JOSE LUIS REQUERO IBAÑEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CV 1025/2023,**
ATS 13052/2023,
STS 1876/2024,
AATS 5293/2024

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Cuarta

Sentencia núm. 549/2024

Fecha de sentencia: 04/04/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4663/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 02/04/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. José Luis Requero Ibáñez

Procedencia: T.S.J.COM.VALENCIANA CON/AD SEC.3

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

Transcrito por: RSG

Nota:

R. CASACION núm.: 4663/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. José Luis Requero Ibáñez

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Cuarta

Sentencia núm. 549/2024

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente

D. Luis María Díez-Picazo Giménez

D.ª María del Pilar Teso Gamella

D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo

D. José Luis Requero Ibáñez

En Madrid, a 4 de abril de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación registrado con el número **4663/2023** interpuesto por **DOÑA Lina Y DON Victorino**, representado por la procuradora doña Cristina Borrás Boldova y bajo la dirección letrada de don Juan Carlos Ribes Koninckx, frente a la sentencia 395/2023, de 26 de abril, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en el recurso contencioso-administrativo nº 107/2023. Ha comparecido como parte recurrida la Administración del Estado, representada y asistida por la Abogacía del Estado. Con intervención del Ministerio Fiscal.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Luis Requero Ibáñez.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La representación procesal de doña Lina y don Victorino interpuso ante la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana el recurso contencioso-administrativo 107/2023, seguido por los trámites del procedimiento para la protección de los derechos fundamentales de la persona, contra el acuerdo de ratificación de medidas cautelares de la Inspección de Hacienda del Estado, de 9 de enero de 2023, por el que se precintó la caja de seguridad de sus representados en la entidad bancaria Caixa Bank, S.A., adoptado una vez iniciado el procedimiento de inspección contra los mismos referido al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2018 y 2019.

SEGUNDO.- Dicho recurso fue desestimado por sentencia 395/2023, de 26 de abril, rectificada por auto de 18 de mayo de 2023.

TERCERO.- Notificada la sentencia, se presentó escrito por la representación procesal de doña Lina y don Victorino ante dicha Sala informando de su intención de interponer recurso de casación y, tras justificar en el escrito de preparación la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identificar la normativa a su parecer infringida y defender que concurre en el caso interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia en los términos que señala en su escrito, el órgano sentenciador, por auto de 14 de junio de 2023, lo tuvo por preparado, con emplazamiento de las partes ante esta Sala del Tribunal Supremo.

CUARTO.- Recibidas las actuaciones en este Tribunal y personados doña Lina y don Victorino como recurrentes y la Administración del Estado como recurrida, y el Ministerio Fiscal, la Sección de Admisión de esta Sala acordó, por auto de 4 de octubre de 2023, lo siguiente:

" *Primero.- Admitir el recurso de casación n.º 4663/2023, preparado por la representación procesal de D.ª Lina y D. Victorino, contra la sentencia n.º 395/2023, de 26 de abril, dictada por la Sección 3ª, de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso contencioso-administrativo por el trámite de Protección de Derechos Fundamentales n.º 107/2023.*

" *Segundo.- Declarar que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:*

" *Determinar si es constitucionalmente posible, desde la perspectiva de los derechos fundamentales a la intimidad personal y a la inviolabilidad del domicilio (artículo 18, apartados 1 y 2, de la CE), que la Administración Tributaria proceda al precinto de una caja de seguridad sin la correspondiente autorización judicial o sin el consentimiento de su titular.*

" *Tercero. Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: Los apartados 1 y 2 del artículo 18 de la Constitución Española y los artículos 113, 143 y 146 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA.*"

QUINTO.- Por diligencia de ordenación de 17 de octubre de 2023 se dispuso la remisión de las actuaciones a esta Sección Cuarta para su tramitación y decisión, y se confirió a la partes recurrentes el plazo de treinta días para presentar su escrito de interposición.

SEXTO.- La representación procesal de doña Lina y don Victorino evacuó el trámite mediante escrito de 30 de noviembre de 2023, en el que precisó las normas del ordenamiento jurídico y jurisprudencia infringidas y, a los efectos del artículo 92.3.b) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (en adelante, LJCA), su pretensión es, en esencia, que esta Sala "dicte sentencia que declare disconforme a Derecho la sentencia y el auto impugnados, y las actuaciones administrativas que la preceden" y se formule la siguiente doctrina legal:

" 1.- *La medida cautelar de precinto de una caja de seguridad por la Administración tributaria, por afectar a los derechos fundamentales a la intimidad personal y a la inviolabilidad del domicilio (artículo 18, apartados 1 y 2, de la CE), solo puede adoptarse mediante consentimiento del titular o autorización judicial, salvo en caso de delito flagrante.*

" 2.- *El art. 24.1 y 2 CE -derecho a la tutela judicial efectiva, derecho de defensa y derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes; art. 6 CEDH -, y el art. 120.3 CE -motivación de las decisiones judiciales- exigen que el Tribunal de Justicia que resuelve un recurso de protección de derechos fundamentales de la persona interpuesto contra el acuerdo de adopción de una medida cautelar de precinto de una caja de seguridad - art. 146 LGT -, analice las afirmaciones de la AEAT que justifican la adopción del acuerdo de precinto que se impugna, y las contraste críticamente con los motivos jurídicos y pruebas aportadas por el recurrente, tanto ante la AEAT como ante el Tribunal de Justicia en el recurso - art. 118 y 121.2 LJCA -, dando cumplimiento al principio de proporcionalidad -y, de manera destacada, justificando la adecuación a Derecho de la necesidad de la medida-."*

SÉPTIMO.- Por providencia de 12 de diciembre de 2023 se acordó tener por interpuesto el recurso de casación formulado por la representación procesal de doña Lina y don Victorino y, en aplicación del artículo 92.5 de la LJCA, dar traslado a las partes recurridas y personadas, y al Ministerio Fiscal, para que presentasen escrito de oposición en el plazo de treinta días, lo que efectuaron el Ministerio Fiscal y la Abogacía del Estado, en la representación que le es propia, en sendos escritos de 19 de diciembre de 2023 y 15 de enero de 2024, respectivamente, interesando ambos la desestimación del recurso de casación por los motivos contenidos en sus respectivos escritos.

OCTAVO.- Concluidas las actuaciones, considerándose innecesaria la celebración de vista pública, mediante providencia de 23 de febrero de 2024 se señaló este recurso para votación y fallo el 2 de abril de 2024, fecha en que tuvo lugar tal acto y se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. José Luis Requero Ibáñez.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- EL PLEITO.

1. Consta en autos que en el curso de las actuaciones inspectoras iniciadas el 5 de octubre de 2022 por la Dependencia Regional de Valencia de la Inspección de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante, AEAT), y seguidas a los ahora recurrentes, referidas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2018 y 2019, el Delegado Especial de la AEAT de Valencia autorizó el 9 de enero de 2023 la entrada en una sucursal de CaixaBank para el precinto, sin apertura, de una caja de seguridad alquilada a don Victorino. El precinto se ejecutó el 12 de enero, se le notificó al día siguiente, hizo alegaciones el día 20 y lo ratificó el 27 de enero de 2023 la Inspectora Regional Adjunta de la Delegación.

2. El precinto se autorizó porque don Victorino no percibió rendimientos del trabajo hasta 2020 y doña Lina a partir de 2019 y por un escaso importe, siendo su principal fuente de renta intereses y dividendos. Él adquiere y transmite participaciones cuyos importes no son coherentes con sus rentas, operaciones que incluyen las realizadas con entidades domiciliadas en Chipre y Bahamas. Además, en 2018 adquirió un inmueble en Andorra, sin constar que solicitase un préstamo; y en el ejercicio 2019 transmitió dos inmuebles: el anterior y otro sito en Barcelona, si bien el comprador, sin gastos imputados que lo justifiquen, tuvo salidas en sus cuentas bancarias por importe superior al de venta. A su vez, el recurrente es titular de una cuenta bancaria desde la que se efectúan pagos y retiradas mediante tarjeta por importe de 87.865,01 euros y 63.921,15 euros, en los ejercicios 2018 y 2019 respectivamente.

3. A la vista del escaso nivel de ingresos declarados, la Inspección entendió que no había coherencia con el elevado importe de los pagos con tarjeta, sumado a las compras y ventas de acciones y participaciones, razón por la que la medida cautelar litigiosa se acordó " *para impedir la sustitución o levantamiento de los documentos (información de cuentas bancarias en el exterior, depósitos, contratos, etc.) y elementos (medios de pago en efectivo y otros) de interés para la determinación y cuantificación de las bases y cuotas no declaradas pudieran estar depositados en la citada caja de seguridad, ante la imposibilidad de su apertura inmediata en el momento de la personación de la Inspección en la entidad bancaria, lo que puede derivar en graves dificultades*

para obtener la información y documentación del citado obligado", lo que acordó "... respetando los principios de idoneidad, necesidad y proporcionalidad" que pasa a ponderar.

4. Como hemos dicho, practicado el precinto, don Victorino presentó alegaciones el día 20 de enero de 2023 y alegó, en síntesis, que el precinto se ejecutó *inaudita parte*, sin autorización judicial ni consentimiento del titular, vulnerando los derechos fundamentales de intimidad y de inviolabilidad del domicilio. Sostuvo que se precisaba autorización del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo para entrar o registrar en lugares cuyo acceso depende del consentimiento del titular, como es el caso de una caja de seguridad bancaria. Alegó además la infracción del artículo 146 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), y del artículo 181 del del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria (en adelante, RGIT), aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio y que la medida no cumple los requisitos legalmente establecidos, no es proporcional, ni necesaria, ni idónea, produce perjuicios de imposible reparación, que no hay referencia a específicos indicios concretos de defraudación fiscal y que tiene carácter prospectivo.

SEGUNDO.- LA SENTENCIA IMPUGNADA.

1. Tras una serie de consideraciones sobre los límites propios de la cognición del procedimiento especial elegido y que el precinto litigioso es una medida cautelar de duración limitada, mientras se desarrollan las actuaciones inspectoras, se remite, respecto de lo litigioso, a la sentencia 1311/2020, de 22 de julio (recurso contencioso-administrativo 423/2020) de la propia Sala de instancia en la que, para la práctica del precinto, abordó la exigencia de habilitación legal para acordarlo y de autorización del titular de la caja de seguridad o, en su defecto, autorización judicial.

2. Ese precedente se refería a una persona jurídica y tratándose de personas físicas el concepto de domicilio constitucionalmente protegido tiene mayor amplitud que su concepto jurídico privado o administrativo, siendo su rasgo esencial su aptitud para desarrollar en él vida privada, sin que una caja de seguridad situada en un banco se tenga como domicilio constitucionalmente protegido.

3. Cuestión distinta -añadía- es que su contenido esté amparado por el derecho a la intimidad personal (artículo 18.1 de la Constitución), derecho de contenido más amplio que el de domicilio. Derivado de la dignidad de la persona, supone 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 humana, aspecto que sí alcanza al de una caja de seguridad.

4. Respecto de si el precinto de una caja de seguridad puede lesionar, por sí mismo, el derecho constitucional a la intimidad personal, considera que el derecho a la intimidad también queda concernido cuando determinados elementos materiales se sustraen a su libre disposición: no hay plena intimidad si no se puede disponer de aquello que es íntimo. Asentado esto, la siguiente cuestión es si el precinto requiere el consentimiento del titular del contrato de alquiler o, en su defecto, autorización judicial.

5. Así como para la intromisión en las comunicaciones o en el domicilio es insoslayable ese consentimiento o la autorización judicial, la mera afectación de la intimidad en general no exige siempre esos condicionantes y, dependiendo de los casos, se requerirá intervención judicial o no. En los casos en que no se requiera, la sentencia 173/2011, del Tribunal Constitucional, exige para que la injerencia en el derecho a la intimidad tenga cobertura constitucional, que la medida cautelar tenga habilitación legal y quede sujeta al principio de proporcionalidad.

6. Siguiendo la doctrina constitucional, constató que el precinto litigioso tiene habilitación legal en el artículo 146.1 de la LGT y explicó que si las cajas de seguridad no se mencionan expresamente en el párrafo segundo es porque su enumeración ejemplifica, a modo de concreción, la cláusula dispositiva del párrafo primero. Constatada la habilitación legal, seguidamente abordó la integración de las exigencias de idoneidad, necesidad y proporcionalidad del precinto, y lo hace asumiendo las razones ofrecidas por la Administración, que transcribe.

TERCERO.- EL RECURSO DE CASACIÓN.

1. Como hemos dicho en el Antecedente de Hecho Cuarto, la cuestión de interés casacional se ciñe a que determinemos si es constitucionalmente posible, a los efectos de los derechos fundamentales a la intimidad personal y a la inviolabilidad del domicilio (artículo 18.1 y 2 de la Constitución), que la Administración Tributaria precinte una caja de seguridad sin previa autorización judicial o sin el consentimiento de su titular.

2. En respuesta a tal cuestión los recurrentes parten de que, a efectos del artículo 18.1 de la Constitución, el derecho a la intimidad protege lo depositado libremente en una caja de seguridad, pues lo que ahí se guarda es para mantenerlo reservado y ajeno al conocimiento de terceros, persiguiendo y generando una expectativa

razonable de privacidad. Tal afirmación la apoyan en diversas sentencias del Tribunal Constitucional que acogen una concepción amplia del ámbito protegido por la noción de "vida privada".

3. El precinto impide acceder y disfrutar con libertad de lo depositado, vulnerando el derecho a la intimidad, por lo que afecta al derecho a poseer la intimidad, tal y como dijo la sentencia 144/1999 del Tribunal Constitucional, luego tal derecho protege de la acción de los demás, lo que alcanza a la privación de la facultad de disposición de los elementos materiales protegidos por el derecho a la intimidad.

4. La cuestión de interés casacional debe responderse afirmativamente conforme a la sentencia 1207/2023, de 29 de septiembre, de la Sección Segunda de esta Sala (recurso de casación 4542/2021), que declara que toda medida, incluso el precinto, debería ser objeto de autorización judicial y que añade que no caben medidas cautelares del artículo 146 de la LGT en materia de derechos fundamentales, si se acepta como límite jurídico estructural el que figura en la Ley de Enjuiciamiento Criminal. Por tanto, la intervención judicial debe ser *a priori* -autorizando- y *a posteriori* -controlando- y ni una ni otra intervención se ha dado, permaneciendo en la actualidad la caja precintada.

5. Añaden los recurrentes que el artículo 146.1 de la LGT no incluye a las cajas de seguridad ni los elementos relacionados con las mismas y expone que los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo son competentes para autorizar la intromisión en los "lugares cuyo acceso requiera el consentimiento del titular", luego en una caja de seguridad, sin que en materia tributaria -salvo caso de delito flagrante- concurran razones de urgencia que exceptúan la intervención judicial.

6. A efectos del artículo 18.2 de la Constitución, consideran que una caja de seguridad puede considerarse un lugar protegido como domicilio si se identifica como el espacio físico cuyo titular quiere mantener expresamente alejado del conocimiento de terceros. Lo relevante es "su destino o uso", y no "su ubicación", pues el domicilio se extiende no sólo a la vivienda en sentido estricto, sino también a los restantes edificios o lugares de acceso dependientes del titular según la sentencia 50/1995 del Tribunal Constitucional.

7. Con base en lo expuesto entienden que la sentencia de instancia debe revocarse y que esta debe entrar a resolver sobre los motivos y pruebas que invocó en la demanda respecto de la falta de proporcionalidad e idoneidad del precinto, pues no lo hicieron ni la Sala de instancia, ni antes la Administración. Esta sentencia debe extenderse, por tanto, a otras cuestiones con interés casacional objetivo no precisadas en el auto de admisión, para lo que invocan los artículos 24.1 y 2 y 120 de la Constitución.

CUARTO.- OPOSICIÓN DE LA ABOGACÍA DEL ESTADO.

1. Comienza relacionando los preceptos identificados en el auto de admisión, de los que se deduce que una cosa es entrar en lugares -ya sean domicilios constitucionalmente protegidos o no- y otra es precintar esos lugares, sin abrirlos y sin entrar en ellos. En el primer supuesto, se accede a información; en el segundo, no. El precinto es un acto neutro que previene cautelarmente de la desaparición o eliminación de algún elemento, luego si no se accede a ninguna información ni se entra en ningún sitio, no se vulnera el derecho a la intimidad, ni al domicilio, luego no hace falta ninguna autorización judicial.

2. Aunque se plantease la apertura de una caja de seguridad, los tribunales rechazan que se califique como domicilio constitucionalmente protegido, lo que enlaza con la sentencia 1207/2023 antes citada, de la Sección Segunda, que niega la condición de domicilio a un ordenador por no guardar su contenido relación directa y necesaria con los bienes jurídicos que hacen del domicilio un lugar digno y necesitado del máximo nivel de protección constitucional.

3. Respecto del derecho a la intimidad personal, en el sentido de la sentencia 25/2019 del Tribunal Constitucional, el acceso al contenido de una caja de seguridad puede incidir sobre la intimidad; las cajas no serán espacios o lugares para desarrollar la vida privada, pero sí dan cobijo a algunos aspectos de la intimidad para vedarlos a terceros. En todo caso el precinto no incide en los derechos fundamentales y no exige autorización judicial, como declaró, por ejemplo, la sentencia 1077/2020, de 5 de marzo, del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (recurso de apelación 141/2019).

4. Con base en lo expuesto rechaza los distintos alegatos de la parte recurrente y así sostiene:

1.º Una caja de seguridad no es domicilio constitucionalmente protegido como espacio apto para desarrollar la vida privada, sin olvidar que lo que prevé el artículo 18.1 de la Constitución es para el acceso.

2.º No discute que lo depositado en una caja de seguridad pueda afectar a la intimidad, por eso se exige autorización judicial para acceder a su contenido, pero el mero precinto no afecta a tal derecho e incluso si conlleva afectación a la intimidad, sería una afectación legítima no necesitada de autorización judicial conforme a la doctrina constitucional invocada.

3.º Al respecto entiende que no es aplicable la sentencia 1207/2023 de la Sección Segunda; sí lo es en el sentido antes expuesto -que un ordenador no es domicilio-, exponiendo las concretas circunstancias de hecho de aquel caso, ajenas al de autos. Y cuando esa sentencia dice que "toda medida, incluso el precinto, debería ser objeto de autorización judicial" se refiere al previo copiado indiscriminado del contenido de un ordenador personal, aparte de que esa consideración no se traslada a la doctrina que establece la sentencia referida a las actuaciones administrativas cuyo objeto sea "el conocimiento, control y tratamiento de la información almacenada en dispositivos electrónicos".

4.º Que el artículo 146.1 de la LGT no incluya el precinto de una caja de seguridad no quita para que se refiera a todos los lugares en que se encuentra la información, como razona la sentencia impugnada, lo que confirma el artículo 181.2 del RGIT, que extiende el precinto a "otros elementos de prueba".

5.º Sostiene que el artículo 91.2 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial y el artículo 8.6 de la LJCA, refieren la necesidad de autorización judicial a la "entrada" o "acceso" a los lugares constitucionalmente protegidos, lo que no es el caso del precinto, es más, lo impide; añade que el hecho de que permanezca precintada no conlleva la falta de justificación de la medida, pues la razón de adoptarla es la urgencia, que desaparece con el precinto.

5. Finalmente rechaza entrar en si el artículo 24.1 y 2, en relación con el artículo 120, todos de la Constitución, exige que al resolver un procedimiento de protección de los derechos fundamentales se deba enjuiciar la justificación del acuerdo de precinto respecto del principio de proporcionalidad, lo que -dice el recurso de casación- no ha hecho la sentencia impugnada. Entiende la Abogacía del Estado que es una cuestión que no planteada, ni en el auto de admisión, ni antes en el escrito de preparación, no guarda relación con lo litigioso, aparte de que es una cuestión casuística y hay abundante jurisprudencia sobre la exigencia de motivación de las resoluciones judiciales.

QUINTO.- LAS ALEGACIONES DEL MINISTERIO FISCAL.

1. El Ministerio Fiscal ha sido oído por tratarse de un procedimiento especial de protección de los derechos fundamentales y entiende que el recurso debe desestimarse. Para ello, comienza recordando que mientras que el artículo 18.2 exige el consentimiento del titular o autorización para la entrada domiciliar, no ocurre lo mismo con aquellas actuaciones que afecten a la intimidad personal o familiar (artículo 18.1 de la Constitución).

2. Respecto del derecho a la intimidad personal y familiar (art. 18.1 de la Constitución), tratándose del "precinto" de una caja de seguridad, no de "acceso" o "apertura y registro", no se afecta al núcleo o contenido de tal derecho. Para acordar el precinto, el artículo 146.1 de la LGT ofrece cobertura legal, y que sea una ley ordinaria y no orgánica se justifica porque regula límites al ejercicio de un derecho fundamental, no es una norma de desarrollo.

3. Que el artículo 146.1 de la LGT no mencione expresamente a las cajas de seguridad, no impide precintarlas: el primer párrafo lo ampara y el segundo no contiene una enumeración cerrada sino que ejemplifica, lo que de nuevo enlaza con el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

4. Respecto de la aplicación al caso de la sentencia 1207/2023 ya citada, ciertamente afirma que "toda medida, incluso el precinto, debería ser objeto de autorización judicial", pero tal aserto debe entenderse en su contexto, es más, descarta tal exigencia para actuaciones inspectoras realizadas fuera del domicilio del inspeccionado y se trataba de un caso de copiado de datos del disco duro, incluso previo al precinto, y todo con base en unas circunstancias casuísticas y procesales muy específicas, distintas a las de una caja de seguridad y, en todo caso, sujetas a los principios de necesidad, adecuación y proporcionalidad.

5. En el caso de autos se trata del precinto -no del acceso- de la caja de seguridad ubicada en una entidad bancaria y que no tiene la consideración de domicilio constitucionalmente protegido, cuyo "núcleo esencial" es la "morada o habitación" de las personas físicas, "reducto último de su intimidad personal y familiar", protección que se extiende no sólo a "un espacio físico sino también lo que en él hay de emanación de una persona física y de su esfera privada" (sentencia 22/1984 del Tribunal Constitucional).

6. La conclusión es que el precinto no precisa, ni de autorización judicial, ni de consentimiento del titular, ni a efectos del artículo 18.1 (intimidad personal o familiar), ni del artículo 18.2 (domicilio).

SEXTO.- JUICIO DE LA SALA.

1. La cuestión de interés casacional parte de dos premisas fácticas: que no se abra y sólo se precinte una caja de seguridad, y que la caja de seguridad no esté en el domicilio del inspeccionado sino alquilada a una entidad bancaria. Sobre esa base se nos plantea si para realizar el precinto la Administración carece del privilegio de la autotutela, luego debe acudir a la tutela que le otorgue la autoridad judicial y que, en su caso, lo autorice.

2. Con esas premisas y a efectos de los derechos fundamentales del artículo 18.1 y 2, comenzamos por ser este último por el más contundente, lo que exige determinar si una caja de seguridad puede ser considerada como domicilio de las personas físicas.
3. Como es sabido, por ser doctrina constante del Tribunal Constitucional, el domicilio constitucionalmente protegido no se identifica con el civil o administrativo: tiene un contenido más amplio como "*espacio en el cual el individuo vive sin estar sujeto necesariamente a los usos y convenciones sociales y ejerce su libertad más íntima*" (cfr. sentencia 22/1984); ese domicilio constitucionalmente protegido se identifica con la morada de las personas físicas y reducto último de su intimidad personal y familiar; protege un espacio cerrado donde se desarrolla la vida privada (sentencia 94/1999).
4. A partir de esa concreción, se ha venido precisando qué es domicilio, pero siempre en supuestos en los que concurre un elemento básico: hablamos de espacios físicos cerrados -"lugares" según el artículo 8.6 de la LJCA- en los que una persona vive permanente o eventualmente, en los que se desenvuelve físicamente y desarrolla su privacidad, su intimidad personal o familiar. Por tanto, un recipiente -ahora una caja de seguridad- no es un espacio o lugar apto ni por naturaleza, ni por destino, para desarrollar la vida privada, no es lugar y no está necesitado del máximo nivel de protección constitucional.
5. Que no sea domicilio constitucionalmente protegido no quita para que ese recipiente albergue aspectos de la vida privada o intimidad de la persona o, dicho de otra manera, que sirva de soporte para la intimidad, lo que lleva a lo litigioso al artículo 18.1 de la Constitución. Y no está de más recordar que la intimidad personal y familiar se considera como un "ámbito propio y reservado" frente a la acción, mirada y conocimiento de los demás; preservar esa intimidad, esa privacidad, garantiza un mínimo de calidad de vida humana, de ahí que se conecte con la dignidad de la persona.
6. A los efectos del citado artículo 18.1, desde luego que el precinto de una caja de seguridad sí supone una afectación a la intimidad personal, si bien menos intensa: se priva de la disponibilidad de la caja como soporte o instrumento que también sirve al derecho a la intimidad, de ahí que se diga -nos lo recuerda la sentencia de instancia- que no hay plena intimidad si no se puede disponer de aquello que es íntimo y, en este caso, la intimidad no se desvela, no se abre la caja, pero desposee de parte esa intimidad privar al depositante del acceso y disposición de elementos que son parte de su intimidad.
7. Es cierta la afectación a la intimidad, pero no es por ello un sacrificio sobre el que pesa una reserva de jurisdicción, que es el caso de las invasiones más intensas, como los que afectan al domicilio o a las comunicaciones, o como sería ya la apertura de la caja de seguridad. Y si no rige esa reserva de jurisdicción, no rige como garantía primera su presupuesto: el consentimiento del depositante; o dicho de otra forma, se exige autorización judicial si el interesado no consiente desvelar una parte de su intimidad, luego si no es exigible esa autorización judicial, es que, en puridad, antes no es exigible el consentimiento.
8. Situados como estamos en el derecho fundamental del artículo 18.1 de la Constitución, no será exigible un control *ex ante*, pero sí cabe siempre el control *ex post*. Esto nos lleva a que la garantía de ese derecho fundamental, en caso de precinto de cajas de seguridad, se concrete en dos exigencias, una de apoderamiento -que haya habilitación legal- y otra de aplicación, esto es, que el acto de precinto sea una medida proporcional, idónea y necesaria. Son exigencias que buscan un equilibrio que evite tanto la arbitrariedad administrativa, como que no se desapodere a la Administración tributaria, todo ello con la mirada puesta en el deber que proclama el artículo 31.1 de la Constitución.
9. En cuanto a la exigencia de habilitación legal, la Sala no duda de que lo ofrece el artículo 146.1 de la LGT y que, como afirma la Sala de instancia, las concretas medidas que relaciona su párrafo segundo ejemplifican, no son agotadoras: la expresión "en su caso" así lo admite y de los elementos que relaciona, ya sean soportes -libros, documentos- o continentes -archivos, locales o equipos electrónicos- tienen en común la capacidad de albergar información con eventual relevancia tributaria, lo que se advierte sin especial problema en una caja fuerte. Tal habilitación legal queda confirmada por el artículo 181.2 del RGIT.
10. La segunda exigencia va acompañada de las garantías procedimentales previstas en el artículo 146.2 y 3 de la LGT, y como el apartado 1 prevé que con las medidas cautelares se trata de evitar que "desaparezcan, se destruyan o alteren" pruebas, es carga de la Administración razonar y justificar la proporcionalidad, idoneidad y necesidad, en este caso del precinto. Y la posibilidad de control queda garantizada en el artículo 181.3, 4 y 5 del RGIT, más el derecho a la tutela judicial, como evidencia el caso de autos; además, como medida cautelar, el precinto es temporal y modificable.
11. Cuestión distinta a la aquí planteada de interés casacional sería la referida a cajas de seguridad situadas en el domicilio constitucionalmente protegido del inspeccionado o el caso de dispositivos u objetos que también cumplen funciones de almacenaje (ordenadores, discos duros, teléfonos móviles), y que plantean ya

cuestiones relacionadas con los derechos fundamentales ligados al llamado entorno digital o, en su caso y por servir de comunicación, plantean ya la sujeción a la garantía del artículo 18.3 de la Constitución.

12. Antes de concluir no podemos dejar de mencionar la sentencia 1207/2023, de la Sección Segunda de esta Sala y que invocan los recurrentes para aplicarla al caso, lo que no entendemos acertado. En ese asunto, tanto la cuestión de interés casacional como el supuesto de hecho fueron otros: el juicio casacional tuvo por objeto, no el precinto, sino la "copia masiva e indiscriminada" del disco duro de un portátil; además, aquella sentencia se centró, para revisarlo y censurarlo, en el juicio de proporcionalidad, idoneidad y necesidad que hizo el tribunal de apelación sobre esa medida cautelar y, añádase también, la sospecha de la Sala de que la Inspección pudo conocer el contenido del disco duro antes de desprecintarlo. Y, en fin, la sentencia añade consideraciones sobre el llamado "entorno virtual", más la invocación como normativa que conviene incorporar, la prevista en la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

13. En consecuencia, a los efectos del artículo 93.1 de la LJCA, declaramos lo siguiente respecto de la medida cautelar de precinto de una caja de seguridad situada en una entidad bancaria:

1.º Como medida de seguridad, el precinto de la caja de seguridad tiene por cobertura el artículo 146.1 de la LGT en relación con el artículo 181.2 del RGIT.

2.º La caja de seguridad alquilada por el inspeccionado en una entidad bancaria no tiene la consideración de domicilio constitucionalmente protegido a efectos del artículo 18.2 de la Constitución.

3.º El precinto de la caja de seguridad puede afectar a la intimidad personal y familiar del inspeccionado (artículo 18.1 de la Constitución), razón por la que la Administración tributaria deberá razonar y justificar la proporcionalidad, idoneidad y necesidad de esa medida de seguridad que, como tal, será temporal y modificable.

SÉPTIMO.- APLICACIÓN AL CASO.

1. Conforme a lo expuesto se desestima el recurso de casación, pues la sentencia de instancia impugnada se sujeta a lo declarado y resuelto a efectos casacionales para este concreto proceso.

2. En lo que hace a la infracción de los artículos 24.1 y 2 y 120 de la Constitución, no se entra a resolver sobre los razonamientos de la sentencia para confirmar el juicio de proporcionalidad, idoneidad y necesidad que hizo la Administración. Esto es así porque tales cuestiones no se plantearon al preparar el recurso de casación, de ahí que el auto de admisión ciñese nuestro juicio casacional a la interpretación del artículo 18.1 y 2 de la Constitución.

OCTAVO.- COSTAS.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139.3 de la LJCA, en relación con el artículo 93.4 de la LJCA, cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad al no apreciarse temeridad ni mala fe en ninguna de las partes.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido, conforme a lo declarado en el Fundamento de Derecho Sexto.13,

PRIMERO.- Desestimar el recurso de casación interpuesto por la representación procesal de **DOÑA Lina y DON Victorino** contra la sentencia 395/2023, de 26 de abril, y rectificadora por auto de 18 de mayo de 2023, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en el recurso contencioso-administrativo 107/2023, seguido por los trámites del procedimiento para la protección de los derechos fundamentales de la persona, sentencia que se confirma.

SEGUNDO.- En cuanto a las costas, estese a lo declarado en el último Fundamento de Derecho.

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

Así se acuerda y firma.