Real Academia de Legislación
y Jurisprudencia de Murcia

EL DEBER DE CONTRIBUIR Y LOS DERECHOS FUNDAMENTALES

Discurso leído el día 9 de noviembre de 2023
en el acto de recepción como Académico de Número por el

EXCMO. SR. D. GASPAR DE LA PEÑA VELASCO

y contestación del

EXCMO. SR. D. JUAN ROCA GUILLAMÓN

MURCIA, 2023

Región de Murcia

La "vida del Derecho" es la interacción constante de los intereses presentes en la vida social; la del Derecho tributario es pues, una pugna, nunca definitivamente resuelta y deseablemente leal entre la Hacienda Pública y los contribuyentes, con el arbitraje de los Tribunales y en la que el legislador (y en el ámbito de su competencia el Tribunal Constitucional) tienen la última palabra

Carlos Palao Taboada

EL DEBER DE CONTRIBUIR Y LOS DERECHOS FUNDAMENTALES

Discurso leído el día 9 de noviembre de 2023 en el acto de recepción como Académico de Número de la Real Academia de Legislación y Jurisprudencia de la Región de Murcia por el

EXCMO. SR. D. GASPAR DE LA PEÑA VELASCO

y contestación del

EXCMO. SR. D. JUAN ROCA GUILLAMÓN

MURCIA
2023

ISBN: 978-84-09-55737-0
Depósito Legal: MU-1173-2023
Imprime: 42lineas-42lineasdigital@gmail.com
Impreso en España - Printed in Spain

SUMARIO

PALABRAS PREVIAS....9

I. INTRODUCCIÓN....11

II. DEBER DE CONTRIBUIR Y DERECHOS FUNDAMENTALES....19

III. LA ZONA DE PENUMBRA ENTRE EL DERCHO DE PROPIEDAD Y EL DEBER DE CONTRIBUIR....27

IV. EL DERECHO A LA INTIMIDAD COMO LÍMITE AL DEBER DE COLABORAR E INFORMAR....55

V. LOS DERECHOS FUNDAMENTALES EN EL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA....88

1. El acceso al domicilio constitucionalmente protegido....91

2. El derecho a no autoincriminarse....112

CONTESTACIÓN DEL EXCMO. D. JUAN ROCA GUILLAMÓN....129

PALABRAS PREVIAS

Señor Presidente.
Excelentísimos señores académicos
Familiares, compañeros y amigos

Recuerdo haber leído que, con ocasión de la concesión a D. Miguel de Unamuno de una condecoración por Alfonso XIII, aquél comentó: "*Me honra, Majestad, recibir esta cruz que tanto merezco*".

El monarca le contestó: "*¡Qué curioso! En general, la mayoría de los galardonados aseguran que no se la merecen*". A lo que el escritor replicó: "*Señor, en el caso de los otros, efectivamente no se la merecían*".

No tendré la excesiva falsa modestia de afirmar que pertenezco a este segundo grupo al que aludía el filósofo (aunque estoy sin duda más cerca de los segundos que del primero). Por ello me resulta obligado agradecer a los miembros de la academia el honor que me hace al elegirme para formar parte de tan docta institución, aunque para ello hayan debido aplicar un cristal de aumento a los posibles méritos que en mi caso hayan valorado.

Pero en este punto he de recurrir de nuevo a otro filósofo para constatar que tales méritos son más fruto de mis circunstancias que de mi yo y, no sería

justo, que omitiera la mención de estas circunstancias, pese al riesgo de alargar excesivamente estas palabras previas.

Y he de empezar por mi familia, especialmente mi mujer y mis hijos, gracias a los cuales he intentado ser buena persona, aunque no estoy seguro de haberlo conseguido.

A continuación, debo recordar a los que fueron mis profesores y a los que han sido o son mis alumnos, que me enseñaron a aprender y que me enseñaron a enseñar y quiero destacar, a un profesor que fue miembro de esta Academia y a una alumna a la que su temprana muerte estoy seguro de que la privó de serlo: D. Rodrigo Fernández Carvajal y Doña María Poza Cisneros.

Mi formación posterior es fruto de mis maestros, los profesores Martín Queralt, Bayona de Perogordo y Soler Roch.

Y, por último, quiero referirme a aquellos de los que día a día aprendo, compañeros de la universidad o de la profesión: Eugenio Simón; Ramón Falcón, Mercedes Navarro, Patricia Pérez e Ignacio Gómez.

El tema que he escogido para mi discurso, mucho más breve en la exposición oral que voy a llevar a cabo que en el texto escrito, es el relativo a la interacción entre el deber constitucional de contribuir consagrado en su artículo 31 y alguno de los derechos fundamentales que se reconocen en ese mismo título de nuestra Carta Magna: El derecho de propiedad; el derecho a la intimidad; el derecho a la inviolabilidad del domicilio y, el derecho a no autoincriminarse.

No les voy a ocultar que el trabajo, en ocasiones, me ha desbordado, me ha llevado mucho más tiempo del que inicialmente pensé y si he de ser sincero, no estoy excesivamente satisfecho con su resultado.

Como ya saben ustedes, *excusatio non petita, acusatio manifesta*, pero en fin, vamos con la cuestión.

I. INTRODUCCIÓN

El artículo 31,1 de nuestra Constitución, en su Título I relativo a los derechos y deberes fundamentales, regula específicamente el deber de contribuir: "Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio"[1] .

Al margen de que, como es sabido, los criterios a los que debe ajustarse el sistema tributario han dado lugar a una abundantísima jurisprudencia constitucional relativa al alcance de los mismos[2], interesa destacar en este punto algunas cuestiones que, no por sabidas, dejan de tener notable interés en el tema que se expone. A saber:

1 Nuestra norma constitucional es deudora de la Constitución italiana y más concretamente de su artículo 53, dentro del título relativo a las relaciones políticas, que dispone lo siguiente:

"Todos estarán obligados a contribuir a los gastos públicos en proporción a su capacidad contributiva. El sistema tributario se inspirará en criterios de progresividad".

Sobre el proceso histórico de constitucionalización del deber de contribuir en la Constitución italiana puede verse el magistral trabajo de ESCRIBANO LÓPEZ, F.: *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales.* 2ª edicion.Ed. Grijley. p. 238 y siguientes.

2 Desde las ya lejanas sentencias de los años ochenta del pasado siglo hasta las recientes relativas a IIVTNU son decenas las que el Tribunal Constitucional ha dictado al respecto aunque, hay que señalar que en no pocas ocasiones se puede observar que son notablemente erráticas en cuanto a la determinación del significado y contenido de alguno de esos principios.

En primer lugar, el carácter instrumental del deber que en dicho precepto se establece. El deber de contribuir existe en la medida en que el Estado y demás entes públicos han de cubrir los gastos inherentes a su propia existencia y al desarrollo de las funciones que les sean constitucional o legalmente establecidas[3]. Superado el "estado patrimonial", vigente durante la Edad Moderna y tras las desamortizaciones de bienes y el incremento de las funciones inherentes al Estado, fundamentalmente a lo largo del siglo XIX, los entes públicos no tienen otra fuente cuantitativa y cualitativamente importante para financiar el gasto público que los ingresos tributarios.

En segundo lugar, la proyección de los principios recogidos en el artículo 31,1 de la Constitución sobre el "sistema" tributario. Lo que implica que los distintos tributos que establezcan los poderes públicos no pueden limitarse a ser una mera adición de instrumentos recaudatorios, sino que deben responder a un orden y coherencia interna entre tales figuras[4], es más, los principios enunciados deben constituir, con carácter general, las reglas de ordenación de dicho sistema[5].

3 La actividad financiera, como han señalado PÉREZ ROYO, F. y CARRASCO GONZÁLEZ, F.M. constituye una actividad instrumental de segundo grado, o lo que es lo mismo, una actividad medial: "se trata de una actividad que tiene por objeto los medios financieros o dinerarios indispensables para el desarrollo de las restantes funciones públicas" (Derecho Financiero y Tributario. 32ª edición. Ed. Civitas Thomson Reuters. 2022. p.30); en el mismo sentido, FALCÓN TELLA, R. (Derecho Financiero y Tributario, 7ª edición. Ed. Servicio de publicaciones de la Universidad Complutense de Madrid. 2017. p. 24) que destaca el carácter instrumental de la actividad de obtención de ingresos y realización de gastos para distinguirla de la actividad administrativa a través de la cual los entes públicos atienden las funciones sustanciales o finales encomendadas a los entes públicos; o CAZORLA PRIETO, L.M. (Derecho Financiero y Tributario. 21ª edición. Ed Aranzadi. 2021. p. 54) y, en general, prácticamente toda la doctrina científica.

4 De acuerdo con el diccionario de la RAE, un sistema es, en su primer significado, un "conjunto de reglas o principios sobre una materia racionalmente enlazados entre sí"; y, de acuerdo con el segundo, un "conjunto de cosas que relacionadas entre sí ordenadamente contribuyen a determinado objeto". Es claro pues, tanto con base en una como en otra definición, que el "sistema" tributario debe responder a esos parámetros de racionalidad. Ello no quiere decir en modo alguno que los principios señalados en el artículo 31,1 sólo sean exigibles del "sistema tributario" y no de las distintas figuras que lo integran.

5 Como acertadamente señalara, LOZANO SERRANO C., "el fin fiscal no es un recurso meramente lógico-formal que admita cualquier pretensión recaudatoria de las Haciendas Públicas, sino que como valor con un contenido material que es, sólo permite las que se articulan y ejercen en el marco de un sistema justo que no puede, para serlo, prescindir del resto de valores constitucionales, pues es toda la

El deber de contribuir también proyecta sus efectos tanto sobre el poder legislativo como sobre las administraciones públicas encargadas de la exacción de los ingresos tributarios y ello en la medida en que la articulación efectiva de dicho deber constitucional requiere de ulteriores actuaciones específicas.

En lo que al poder legislativo se refiere, es obvio que la obtención de ingresos de carácter coactivo para financiar el gasto publico requiere de leyes tributarias concretas, de leyes que regulen las hipótesis abstractas cuya realización por el contribuyente hace nacer para éste la obligación de pagar una suma de dinero y cuya determinación se llevará a cabo en función de las reglas que cada ley tributaria regule[6]. En la medida en que la Constitución exige que el establecimiento de prestaciones patrimoniales de carácter público[7] se lleve a cabo con arreglo a la ley (art. 31, 3)[8], y siendo obvio que el tributo es la arquetípica prestación patrimonial de carácter público[9], la concreción efectiva del deber de contribuir pasa necesariamente por la implementación por el poder legislativo de una serie de leyes coordinadas entre sí ("sistema tributario") y respetuosas de los principios que la Constitución establece.

Constitución la que alberga y consagra una noción de justicia aplicable hoy entre nosotros" ("El deber de colaboración tributaria sin autoincriminación". Revista Quincena Fiscal 2015, n. 8, p, 21).

6 En palabras de MORENO FERNÁNDEZ, J.J. ("La prohibición de confiscatoriedad como limite al tributo" Revista Técnica Tributaria n. 124 p. 17) "la consecución del "*orden económico y social justo"* -al que apela el Preámbulo del Texto Constitucional- implica un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos individualmente considerados".

7 El fundamento 5º de la sentencia del Tribunal Constitucional 44/2015, de 5 de marzo, considera como tales "las impuestas coactivamente, esto es, las derivadas de una obligación de pago establecida unilateralmente por el poder público sin el concurso de la voluntad del llamado a satisfacerla, siempre que, al mismo tiempo, la prestación, con independencia de la condición pública o privada de quien la percibe, tenga una inequívoca finalidad de interés público".

8 También el artículo 133, 1 de la Constitución consagra, indirectamente, el principio de reserva de ley en materia tributaria cuando establece que "la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado mediante ley".

9 En relación con esta cuestión, calificar alguna figura de reciente creación como prestación patrimonial pública no tributaria, a figuras que encajan perfectamente en el concepto de tributo, tales como las que gravan los beneficios extraordinarios de las empresas energéticas o los ingresos de las entidades financieras, causa como poco alguna perplejidad. Con cierta malicia podría pensarse que con la utilización de un *nomen iuris* diferente al de "tributo" se pretende eludir la aplicación de los principios constitucionales del art. 31.1, aunque, si tal es la finalidad perseguida entiendo que es una pretensión vana.

En definitiva, el deber de contribuir exige que el poder legislativo apruebe el conjunto de "leyes tributarias sustantivas"[10] cuya aplicación permita la obtención de los fondos necesarios para satisfacer los gastos públicos[11] operando como elementos delimitadores del ejercicio del poder legislativo en el ámbito tributario los principios enumerados en el artículo 31, 1 CE, los cuales no se proyectan globalmente sólo sobre el "sistema" tributario sino que deben ser respetados por cada una de las leyes tributarias [12].

No es esta sin embargo la única consecuencia de la consagración constitucional del deber de contribuir respecto al legislador ordinario, puesto que la aplicación de las distintas leyes tributarias sustantivas requiere también que se regulen los procedimientos administrativos a través de los cuales dicha aplicación tiene lugar y, adicionalmente, que se regulen las funciones que se atribuyen a la administración en orden al control de la correcta determinación de la cantidad a pagar por el contribuyente.

La aplicación del sistema tributario estaría basada en el puro voluntarismo de los contribuyentes si normativamente el legislador no regulase tanto los procedimientos de aplicación de los tributos como los poderes que se otorgan a la Administración para el control de la correcta actuación de los contribuyentes en relación con tributos cuyo hecho imponible realizan.

En todo caso, interesa destacar que, si en relación con los distintos tributos del sistema, el legislador está sujeto al respeto de los principios constitucionales enunciados en el artículo 31,1, la regulación de los procedimientos de aplicación de los tributos y los instrumentos de control que deban atribuirse normativamente a la administración tributaria no se rigen por tales principios

10 Utilizando la expresión que maneja el artículo 134, 7 de la Constitución. Aunque se considera incorrecta desde un punto de vista técnico y criticada por la doctrina, pero muy gráfica desde otros puntos de vista.

11 "Uno de los elementos determinantes de la noción de tributo es su finalidad recaudatoria, o lo que es lo mismo, allegar recursos a la Hacienda Pública inherente a la propia función de sostener el gasto público" (Sentencia del Tribunal Constitucional 19/2012, de 15 de febrero, fundamento 3º).

12 Cfr. Sentencia del Tribunal Constitucional 71/2014, de 5 de mayo.

sino que, dado que estamos en presencia de procedimientos administrativos y funciones administrativas de control, por los preceptos constitucionales que ordenan la actividad de la administración y los principios generales del derecho administrativo[13].

A este respecto hay que poner de manifiesto, para la explicación del proceso evolutivo que se ha venido produciendo en lo que atañe a la regulación de los procedimientos de aplicación de los tributos y de los funciones de control por parte de la Administración tributaria que, coincidiendo temporalmente con la aprobación de la Constitución, se produjo un tránsito desde un modelo procedimental en el cual recaía sobre la administración la labor de cuantificar el importe de las obligaciones tributarias de los contribuyentes que realizaban el hecho imponible de los distintos tributos a partir de los datos declarados por estos, además de las funciones recaudatorias y de control de los obligados tributarios, a un modelo de autoliquidación en el que es el contribuyente el que asume no sólo la obligación de declarar los datos necesarios para cuantificar la deuda, sino que califica jurídicamente tales datos, determina el importe de la deuda tributaria y paga, aligerando así funciones a la Administración tributaria que sólo residualmente, en algunos tributos de alcance marginal, continúa desarrollando las funciones liquidatorias[14].

13 Fundamentalmente el artículo 103 de la Constitución: "La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho". Ciertamente éste es un precepto dirigido a la administración, pero no es menos cierto que, si es el legislador el que se ocupa de regular la actuación de la Administración debe tener en cuenta el marco en el cual dicha actuación ha de desarrollarse.

14 Este proceso tuvo lugar incluso antes de la aprobación de la Constitución. La Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal de noviembre de 1977 que introdujo en nuestro ordenamiento el Impuesto sobre el Patrimonio, estableció que debía ser autoliquidado por el contribuyente. La Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y la Ley del Impuesto sobre Sociedades del año 1978, pero también preconstitucionales, introdujeron el mismo modelo de autoliquidación y en los años ochenta con su aplicación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuestos Especiales se consolida el modelo que se dio en llamar de "tributos-masa".

Esta evolución en cuanto al modelo de aplicación regulado, singularmente, a través de las leyes reguladoras de las distintas figuras tributarias determinó un aumento de la presión fiscal indirecta, es decir, de las obligaciones de carácter formal que se imponían a los contribuyentes[15], pero, en otro orden de cosas, también obligó al legislador ordinario, ya a través de normas de alcance general, a regular los procedimientos de aplicación de los tributos sobre la base del nuevo modelo de gestión, lo que supuso un cambio de paradigma.

En efecto, a la hora de normar en relación con la materia relativa a la aplicación de los tributos, el legislador se centró en la regulación de la citada presión fiscal indirecta. Ello por cuanto, de un lado, se ocupó de regular los deberes de colaboración que se imponían a los ciudadanos no sólo para la aplicación de sus propios tributos, sino también, en mayor medida, respecto de la información que pudieran tener de terceros con trascendencia tributaria y de otro, de la regulación de las funciones de control atribuidas a la administración tributaria respecto del cumplimiento, por parte de los contribuyentes, de sus obligaciones tanto materiales como formales y de los procedimientos a través de los cuales tales funciones habían de ejercerse.

Ciertamente, en la medida en que la materia señalada no estaba cubierta por el principio de reserva de ley, la regulación de los aspectos señalados no sólo se llevó a cabo a través leyes (fundamentalmente a través de modificaciones en la Ley General Tributaria), sino también mediante disposiciones de carácter reglamentario.

Respecto de la regulación de estas últimas materias, es fácilmente constatable cómo se produjo, normativamente, un movimiento pendular[16] que , en orden a

15 Ya en su día destacó MARTÍN DELGADO J.M. que "el contribuyente español se ve obligado a cumplir un conjunto de normas en las cuales se ha establecido toda una compleja trama de deberes, distintos de las obligaciones de pago del impuesto que complican su posición jurídica", añadiendo posteriormente que tales deberes "no pocas veces resultan tan gravosos como la propia disminución patrimonial que todo tributo supone" (Derecho Tributario y Sistema Democrático. Ed. Universidad de Málaga 1983 p. 25).

16 Esta misma expresión fue la que utilizó SOLER ROCH, M.T. en su trabajo "Los retos tributarios del siglo XXI", Revista Española de Derecho Financiero 183/2019 (BIB 2019/8152) p. 5 donde expone sintéticamente las posiciones correspondientes a los dos extremos del péndulo.

dar prevalencia a los intereses en conflicto, pasó de una posición que ponía el foco de atención en el interés de la Hacienda Pública como elemento esencial informador de la normativa y, por ende su preeminencia en la aplicación de los tributos[17]; a una posición focalizada en que dicha normativa centrara sus objetivos en el respeto a los derechos y garantías de los contribuyentes y cuyo máximo exponente normativo fue la Ley que con tal denominación se aprobó en 1998[18].

Llegados a este punto, a los efectos que aquí interesan, dos son los ámbitos que ha de regular el legislador (y, en su caso, los decretos que dicte el poder ejecutivo en desarrollo de la ley):

De una parte, deben determinarse cuáles han de ser en concreto los deberes de colaboración, su alcance y forma de cumplimiento[19], sin perjuicio de que, con independencia de ello, puedan arbitrarse mecanismos de *soft law*[20] que favorezcan el desarrollo de buenas prácticas tributarias.

17 SÁNCHEZ SERRANO, L, escribió, en relación con la reforma parcial de la Ley General Tributaria que en esta materia tuvo lugar en 1985 validada en buena parte por la sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, un trabajo con un título bastante indicativo de su contenido: "Los españoles, ¿súbditos fiscales?". Revista Impuestos 1992 (tomo I) p. 236 y ss y (tomo II) p. 250 y ss.

18 Tal vez la más clara y ponderada exposición crítica sobre los "excesos" normativos a favor de la Hacienda Pública en la segunda mitad de los años ochenta y primeros de los noventa del pasado siglo, no tanto desde la perspectiva de la posible inconstitucionalidad de dichas normas, cuanto porque representen "la mejor regulación posible" de las materias que constituyen su objeto, puede encontrarse en PALAO TABOADA, C.: *Capacidad contributiva, no confiscatoriedad y otros estudios de Derecho Constitucional Tributario.* Ed. Civitas. Thompson Reuters 2018. Capítulos 14 y 15, si bien el primero de ellos se basa en una conferencia de 1993, fecha en la que, en opinión de la mayor parte de la doctrina, el péndulo estaba claramente decantado en favor de la primera de las posiciones señaladas.

19 En punto a esta cuestión, ya adelanto mi opinión en el sentido de que, como ha señalado acertadamente MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. "el principio de colaboración del contribuyente parece haberse pervertido, de manera que se ha convertido en la realización por parte de este sujeto de la relación tributaria de un exceso de deberes formales, mientras que la Administración se limita a comprobar y sancionar" ("La tensión entre los deberes tributarios y los derechos humanos en el siglo XXI". En *Estudios de Derecho Financiero y Tributario. Reflexiones sobre la obra de la Profesora Maria Teresa Soler Roch.* Dir. NAVARRO FAURE, A. Ed. Tirant Blanch 2021 p. 185.

20 En feliz expresión de MARTÍNEZ MUÑOZ Y. para referirse al Código de Buenas Prácticas Tributarias por parte del Foro de Grandes Empresas elaborado en 2011 (ibidem p. 185).

Y, de otra parte, las facultades que se otorgan a la administración tributaria frente al ciudadano para desarrollar las funciones inherentes al control de la correcta aplicación de sus tributos.

Hasta ahora el marco en el que deben moverse las normas que regulan los distintos tributos y los procedimientos de aplicación y control de estos se delimita con base en el artículo 31,1 de la Constitución y los principios generales de actuación de las Administraciones Públicas, sin embargo, no son los únicos preceptos constitucionales que debe respetar el legislador ordinario y la administración actuaria en los procedimientos de aplicación de los tributos.

II. DEBER DE CONTRIBUIR Y DERECHOS FUNDAMENTALES

Los principios constitucionales a que se ha hecho mención en el apartado introductorio de este trabajo constituyen sin duda límites a la labor del legislador ordinario en materia tributaria y, consecuentemente, pueden determinar, de hecho, han determinado en el pasado, la inconstitucionalidad de los preceptos contrarios a la capacidad económica, generalidad, etc, pero es sabido que no son ni mucho menos los únicos límites que debe respetar la normativa tributaria.

Interesa recordar que el Título I de la Constitución, además del deber de contribuir, regula, en sus artículos 14 a 38, los "derechos y libertades" en el capítulo 2º, y, en el capítulo 3º de ese mismo título relativo a "los principios rectores de la política social y económica", también contempla otros posibles derechos.

Desde este punto de vista, también las normas tributarias, cuando regulan los distintos tributos, el deber de colaboración de los ciudadanos, los instrumentos de control de la conducta de los contribuyentes para la aplicación de los tributos y la actuación de los poderes públicos con ocasión de la aplicación de esas normas, deben respetar los derechos que la Constitución atribuye a los ciudadanos, y ello con independencia de que el acceso al Tribunal Constitucional por parte del ciudadano mediante el recurso de amparo este limitado a sólo a los derechos y libertades enunciados en los artículos 14 a 29 y, de los que se recogen en el capítulo 3º, sólo al derecho del artículo 30, 2. [21]

21 De acuerdo con el artículo 53, 2 de la Constitución "cualquier ciudadano podrá recabar la tutela de las libertades y derechos reconocidos en el artículo 14 y la Sección primera del Capítulo 2º ante los Tribunales ordinarios por un procedimiento basado en los principios de preferencia y sumariedad y, en su caso, a través del recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional. Este último recurso será aplicable a la objeción de conciencia reconocida en el artículo 30", sin embargo, añade el número 3, "el reconocimiento, el respeto y la protección de los principios reconocidos en el Capítulo 3º informarán la legislación positiva, la práctica judicial y la actuación de los poderes públicos. Sólo podrán ser alegados ante la Jurisdicción ordinaria de acuerdo con lo que dispongan las leyes que los desarrollen". Hay que

Sean cuales sean las vías a través de las cuales se tutelan los derechos fundamentales en materia tributaria[22] no se trata de ver en este trabajo la posible incidencia de los principios del artículo 31,1 en el sistema tributario[23], sino que tal y como figura en el título que encabeza este estudio, el propósito del mismo, es analizar cómo se integran, delimitan y respetan los derechos y libertades constitucionalmente reconocidos en la legislación tributaria ordinaria.

En esta materia es obvio que la normativa tributaria puede ser políticamente discutible y jurídicamente criticable, pero ello no la convierte mecánicamente, no determina sin más, la inconstitucionalidad de dicha norma[24], para ello es necesario, en mi opinión, una relación de causalidad directa entra la norma y el derecho constitucionalmente reconocido que dicha norma perjudica o menoscaba, y lo mismo cabe decir de las actuaciones de la administración con ocasión del desarrollo de sus funciones de control.

Como ya señalara el Tribunal Constitucional el deber de contribuir implica o lleva a aparejada como consecuencia necesaria el establecimiento de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales[25], y ello no sólo en

---

poner de manifiesto que el derecho de propiedad se recoge en el artículo 33, es decir, en la sección segunda del Capítulo 3º, lo que implica que el ejercicio de ese derecho tiene vedado el acceso al recurso de amparo, sin perjuicio de que, como posteriormente se expone, existan otras vías para la protección de ese derecho.
Sobre el recurso de amparo en lo que atañe a la materia tributaria puede verse: RODRÍGUEZ BEREIJO A.: *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia.* Ed. Marcial Pons. 2011.

22 Además del trabajo citado en la nota anterior, puede verse el de CASAS AGUDO, D.: "Derechos fundamentales de especial incidencia en materia tributaria y articulación de las vías de su protección constitucional". Revista Técnica Tributaria n. 122 p. 15 y siguientes.

23 Ciertamente, ello no supone, ni mucho menos, prescindir del contenido de dichos principios. Como señala AGUALLO AVILÉS, A. ("La necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero. Hacia un Derecho Financiero Constitucional". Revista Española de Derecho Financiero 2001, n.109-110. p. 95) "cuando se interpretan los preceptos de la Constitución que establecen derechos y garantías de los ciudadanos, hay que tener en cuenta, ineluctablemente, la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos".

24 En palabras de HESSE, K, "no es admisible que cada problema jurídico se convierta en un problema de derechos fundamentales". Tomado de AGUALLO AVILÉS, "la necesidad... cit. p. 76.

25 Fundamentalmente en la conocida sentencia 76/1990 que tantas críticas suscitara en la doctrina. Véanse las notas 17 y 18 y la bibliografía citada en dichos trabajos, aunque, como acertadamente

relación con la legislación tributaria sustantiva relativa a cada tributo concreto, sino también en la que se ocupa de regular los aspectos procedimentales y los derechos del contribuyente en dicho marco normativo[26].

En definitiva, los derechos fundamentales constitucionalmente reconocidos no son derechos absolutos, sino que deben ser ponderados, cohonestados con el deber de contribuir, también constitucionalmente regulado, en cada caso concreto por el legislador ordinario en función de los intereses en juego, pero todavía cabe avanzar un paso más en este proceso delimitador, en el que cabe distinguir entre el contenido esencial del derecho o libertad fundamental que no es susceptible de ponderación en función del deber de contribuir, y el contenido no esencial de tal derecho o libertad que, en cambio, sí puede ser objeto de ponderación [27].

---

señalara SOLER ROCH M.T. (*Deber de contribuir y derecho de propiedad en el ámbito de protección de los derechos humanos*. Universidad de Alicante. 2011, p. 7) "se ha venido haciendo una lectura desenfocada de aquella sentencia, en la que el Tribunal Constitucional trató de afrontar el equilibrio entre el cumplimiento del deber de contribuir y las exigencias de justicia tributaria por un lado y el ejercicio de los derechos individuales por otro; es decir, entre dos valores constitucionalmente protegidos, de modo que la protección de los derechos no deje sin efecto aquel cumplimiento o que, por el contrario, este no desvirtúe dicha protección". Si bien comparto las palabras de la autora, no deja de ser cierto que, aunque el Tribunal Constitucional pretendió expresar dicha idea, no lo hizo con los términos más afortunados, puesto que permitió lecturas que no fueron en absoluto sesgadas por parte de los autores que consideraron que, en dicha sentencia, el Tribunal Constitucional está reivindicando que la relación jurídico tributaria era una relación de sujeción muy próxima a la relación de poder que durante el siglo XIX y una parte del XX fue ampliamente defendida en la doctrina alemana y parte de la italiana y, totalmente superada en la segunda mitad de ese último siglo.

26 También en la regulación legal de los procedimientos de aplicación de los tributos, los principios constitucionales que enmarcan el deber de contribuir, deben permear su contenido, pues, como señala GARCÍA BERRO, F: "si por procedimiento tributario hay que entender el cauce formal de la actividad pública dirigida a la aplicación de los tributos, no parece inconveniente afirmar que, de forma mas o menos mediata, en él se ven implicados todos aquellos valores constitucionales que de cualquier modo proyectan su eficacia sobre el ordenamiento tributario"("Derechos y garantías constitucionales en los procedimientos tributarios. Situación tributaria y perspectivas de evolución". Revista Española de Derecho Financiero. 2001, n. 109-110 p. 265). Expresado en términos del Tribunal Constitucional, las disposiciones reguladoras de los deberes de colaboración e información constituyen un instrumento necesario "no sólo para una contribución justa a los gastos generales, sino también para una gestión tributaria eficaz" (sentencia 233/2005).

27 Lo que AGUALLO AVILÉS, A, explica con base en la "ductilidad" de la Constitución y los derechos fundamentales, pero el hecho de que ese contenido no esencial que pueda ser objeto de ponderación, "-no puede significar- la existencia de una absoluta libertad del legislador para suprimir "de un plumazo",

En principio, tanto las leyes tributarias como las actuaciones de la Administración relativas a la aplicación de esas leyes pueden entrar en colisión con cualquiera de los derechos o libertades fundamentales, de forma más o menos evidente. No se trata de una ley que establezca una diferente tributación entre los ciudadanos de una raza o de otra, o que profesen distinta religión etc.; lejos de estas hipótesis, lo cierto es que, las propias características de las normas que regulan tributos concretos o de las que regulan los mecanismos de colaboración de los ciudadanos con la Administración o las funciones que a ésta se atribuyen a efectos del control de la correcta aplicación por aquéllos de las normas tributarias, determinan que sean sólo algunos derechos y libertades fundamentales los que con frecuencia deban de ser objeto de ponderación. A estos últimos se va a ceñir el presente estudio.

Desde este punto de vista, el objeto nuclear de este estudio se orienta hacia aquellos ámbitos en los que se producen los mayores conflictos entre la legislación tributaria y los derechos y libertades constitucionalmente protegidos, así:

En lo que se refiere a *las leyes tributarias sustantivas*, a las distintas leyes que establecen y regulan los distintos tributos del sistema, el derecho fundamental con el que pueden producirse mayores conflictos es, sin duda, el derecho de propiedad reconocido en el artículo 33 de la Constitución.

La normativa a través de la cual se impone a los ciudadanos *el deber de colaborar con la Hacienda Pública* para la correcta aplicación del sistema tributario, determinando el contenido de la información, propia o de terceros que, con base en el aludido deber, ha de facilitarse, puede entrar en colisión con

---

cuando lo desee, el contenido no esencial de un derecho" (op. cit. p. 100). Ahora bien, como se expondrá posteriormente, aunque el contenido esencial del derecho de propiedad y de los demás derechos constitucionalmente reconocidos, no puede verse afectado, por el deber de contribuir, la delimitación de ese contenido fundamental no es, como dijera de sí misma en relación con los principios recogidos en su texto un modelo constitucional anterior, "por su propia esencia, permanente e inalterable", sino que resulta modulable en función, parangonando al Código Civil, de las circunstancias de tiempo y lugar en que ha de ser aplicado.

las diversas manifestaciones de los distintos derechos recogidas en el artículo 18 de la Constitución[28].

Por último, en lo que atañe *a las facultades atribuidas normativamente a la Administración tributaria para el desarrollo de las funciones de control* de la actuación de los ciudadanos con ocasión de la aplicación de los tributos, fundamentalmente a través de los procedimientos de inspección, y el concreto ejercicio por aquélla de dichas facultades puede generar problemas tanto respecto del contenido constitucional del derecho a la intimidad y, en la hipótesis de que la conducta del ciudadano objeto del control pudiera ser constitutiva de una infracción administrativa o de un delito, el derecho a "no declarar contra sí mismo, a no confesarse culpable y a la presunción de inocencia" consagrados en el artículo 24, 2 de la Constitución.

Tanto los tribunales ordinarios como, en último extremo, el Tribunal Constitucional, en su correspondiente esfera de competencias, han de resolver sobre las situaciones de conflicto entre el deber de contribuir y los derechos y libertades que se acaban de mencionar. Ha de tenerse en cuenta, sin embargo, que no es el ámbito del derecho interno el que agota el análisis de los posibles conflictos.

Cabe hablar, en primer lugar, de un derecho constitucional de la Unión Europea. Como ha señalado algún autor, el "Derecho comunitario se impone con tal fuerza que ni siquiera las Constituciones nacionales (...) son susceptibles de constituir una barrera a su aplicación uniforme en todo el territorio comunitario"[29]. Pues bien, en relación con el tema que nos ocupa, conviene tener en cuenta la existencia de diversas libertades comunitarias consagradas en el Tratado de Roma[30], que, ciertamente no cabe calificar, en puridad, como

28 Derechos, entre otros, a la intimidad personal y familiar, inviolabilidad del domicilio, secreto de las comunicaciones.

29 Por todos MARTÍN JIMÉNEZ A.J.: "El Derecho Financiero Constitucional de la Unión Europea" en Revista Española de Derecho Financiero 2001, n. 109-110, p. 123. Aunque el trabajo tiene más de 20 años, recoge prácticamente toda la bibliografía de interés a esa fecha.

30 Tales como la libre circulación de mercancías de los artículos 28 y 29; de personas, servicios y capitales

reconocedoras de la existencia de derechos fundamentales, y asimismo, lo que sin duda es más importante a efectos de este estudio, la Carta Fundamental, aprobada el 12 de diciembre de 2007, por el Parlamento Europeo, el Consejo y la Comisión, que entró en vigor el día 1 de diciembre de 2009, y que vino a sustituir a la Carta de 7 de diciembre de 2000

Es de destacar en lo que atañe a esta cuestión, que el artículo 2 de la Ley Orgánica 1/2008, por la que se autoriza la ratificación por España del Tratado de Lisboa, establece que "a tenor de lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 10 de la Constitución española y en el apartado 8 del artículo 1 del Tratado de Lisboa, las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretarán también de conformidad con lo dispuesto en la Carta de los Derechos Fundamentales publicada en el «Diario Oficial de la Unión Europea» de 14 de diciembre de 2007".

En definitiva, la interpretación de los derechos recogidos en la Constitución que son coincidentes con los que se contienen en la Carta proyecta o debe proyectar sus efectos en los Tribunales españoles, Tribunal Constitucional incluido[31]. Adicionalmente ha tenerse en cuenta el *soft law* contenido en las Explicaciones sobre la Carta, elaboradas bajo la responsabilidad del Praesidium de la Convención que elaboró aquélla y que "si bien no tienen por sí mismas valor jurídico, constituyen un valioso instrumento de interpretación con objeto de aclarar las disposiciones de la Carta"[32].

del artículo 45 o de no discriminación y ciudadanía de la Unión de los artículos 18 a 21.

31 Ha de añadirse al respecto, en relación con el Convenio a que más adelante se hace mención, que como ya señalara acertadamente MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. "las normas relativas a los derechos fundamentales establecidas en nuestra Constitución han de ser interpretadas también de acuerdo con lo dispuesto en dicha Carta, teniendo en cuenta que los derechos contenidos en la misma, en la medida en que se correspondan, presentan el mismo alcance y sentido que los garantizados por el Convenio Europeo de los Derechos Humanos y no pueden resultar limitativos del contenido de este último" en "Jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos" Revista Española de Derecho Financiero 2010, n. 147, p. 786.

32 El propio Preámbulo de la Carta señala que "los órganos jurisdiccionales de la Unión y de los Estados miembros interpretarán la Carta atendiendo debidamente a las explicaciones elaboradas bajo la autoridad del Praesidium de la Convención que redactó la Carta y actualizadas bajo la responsabilidad del Praesidium de la Convención Europea".

Hay que señalar que "en el caso de violaciones de derechos humanos que tengan su origen en actos u omisiones de una Administración de uno de los Estados miembros de la UE, pero que supongan una violación del ordenamiento jurídico de la Unión Europea, el TJUE podrá actuar en la medida que se le plantee una cuestión prejudicial."[33].

En segundo lugar, se debe hacer mención al Convenio Europeo de Derechos Humanos de 4 de noviembre de 1950 que España firmó el 24 de noviembre de 1977 ratificado el 4 de octubre de 1979, cuyo contenido por tanto es plenamente aplicable a nuestro país. Pues bien, en relación con este instrumento normativo interesa destacar dos extremos a efectos de este análisis, a saber:

A) El artículo 1 del Primer Protocolo de fecha 20 de marzo de 1952 incorporó el Derecho de Propiedad que, curiosamente, no se mencionaba en la redacción original del Convenio.

B) El Protocolo número 11 aprobado el 11 de mayo de 1994, pero con entrada en vigor el día 1 de noviembre de 1998, modificó los artículos 34 y 35 del Convenio introduciendo una importantísima novedad: Con la vigente redacción se permite el acceso de los demandantes individuales al Tribunal de Derechos Humanos de Estrasburgo[34]. Para que ello tenga lugar "antes de acudir al Tribunal deben haberse utilizado, en el Estado en cuestión, todos los recursos que hubiesen podido remediar la situación denunciada (se trata, en general, de una acción ante juez o tribunal competente, seguida, en su caso, de un recurso de apelación, o incluso de un recurso ante un órgano

33 http://www.derechoshumanos.net/tribunales/TribunalJusticiaUnionEuropea-TJUE.htm.

34 Como acertadamente afirmó PÉREZ ROYO, F. "el interés por la jurisprudencia del Tribunal de Derechos Humanos aparece, podríamos decir, reforzado a raíz de la reforma que aportó el Protocolo núm. 11 que entró en vigor en 1-11-1998 y que trajo consigo modificaciones fundamentales en cuanto al control jurisdiccional de la aplicación del Convenio. Hasta el punto de permitir hablar del "nuevo Tribunal Europeo de Derechos Humanos" ("El derecho de propiedad y la prohibición de discriminación en su disfrute como límite al poder tributario en el Convenio Europeo de Derechos Humanos". Revista Española de Derecho Financiero 2001, p 25-26).

jurisdiccional superior como el Tribunal Supremo o, de existir, ante el Tribunal Constitucional)" [35].

Hasta entonces, las cuestiones relativas a la posible violación de los derechos humanos por alguna disposición de carácter tributario debían pasar el filtro previo de la Comisión Europea de Derechos Humanos y, como se ha señalado, pocos casos superaron el filtro[36]. Es obvia la trascendental consecuencia derivada de tal supresión y el consiguiente incremento de situaciones respecto de las cuales, el Tribunal de Estrasburgo ha debido pronunciarse.

A la vista de lo expuesto, es claro que a la hora de delimitar la relación entre los derechos fundamentales (o derechos humanos) y el deber de contribuir, son diversas las jurisdicciones que, a través de sus pronunciamientos, van precisando con su jurisprudencia los perfiles delimitadores de la relación entre tales derechos y el deber de contribuir[37].

Ha de considerarse pues, en el análisis que se pretende realizar, no sólo el contenido del texto constitucional y los derechos que consagra en su título I, y la jurisprudencia emanada del máximo intérprete de la Constitución, sino también, en el marco de la Unión Europea, los derechos equiparables recogidos en la Carta e interpretados por el Tribunal de Justicia, y los derechos del Convenio Europeo, que con distinta dicción también recogen los mencionados en la Constitución y, lo que sin duda está adquiriendo cada vez más importancia en lo que se refiere a la proyección práctica de tales derechos, los pronunciamientos del TEDH que, cada vez con mayor frecuencia son mencionados en nuestro derecho interno, por los Tribunales de Justicia Ordinarios.

35 Tomado de la página web del Tribunal (preguntas y respuestas).

36 PÉREZ ROYO, F.: op.cit p. 25.

37 Como ha señalado SUBERBIOLA GARBIZU, I. nos encontramos en presencia de un "universo multinivel" ("La trilogía Taricco, un análisis de la tutela multinivel de los derechos fundamentales en el ámbito tributario" Revista de Contabilidad y Tributación 2018, n. 429, p. 50).

III. LA ZONA DE PENUMBRA ENTRE EL DERECHO DE PROPIEDAD Y EL DEBER DE CONTRIBUIR

Es a todas luces evidente que si se considera el derecho de propiedad como un derecho absoluto, entender que el mismo es compatible con el deber de contribuir, constituye un oxímoron[38].Si el deber de contribuir determina la obligación de entregar una parte del patrimonio dinerario del sujeto pasivo que realiza el hecho imponible de cualquier tributo, es decir, la obligación de satisfacer al ente público una prestación pecuniaria de carácter coactivo, la convivencia jurídica de ese deber y el aludido derecho es imposible, sin embargo, es a todas luces evidente que surgen inmediatamente varias matizaciones que alteran la percepción jurídica de esa especie de "choque de trenes"[39] .

En primer lugar, de acuerdo con su propia conformación constitucional, el derecho de propiedad no es un derecho absoluto, sino que el mismo artículo que lo consagra, en su número 2 destaca la función social inherente a ese derecho, que "delimitará su contenido con arreglo a las leyes"[40], en consecuencia, las leyes

38 O, como prefieren expresarlo otros autores, una relación de "amor-odio". Así: MENÉNDEZ MORENO, A.: "Derecho de propiedad y derecho tributario: Una genuina relación de amor/odio" Revista Nueva Fiscalidad 2019 n. 3 p. 21, aunque, por otra parte comparte en cierto modo la idea del derecho tributario como legitimador del derecho de propiedad, en la medida en que "los tributos no cuestionan la legitimidad del derecho de propiedad de las rentas y bienes de sus destinatarios pasivos, sino que se "conforman" con detraer una parte de los mismos para destinarlos a la financiación de los gastos comunes del medio social al que pertenece el ordenamiento regulador de esos mismos tributos" (p.22). En el mismo sentido RODRÍGUEZ SÁNCHEZ, Y.: *Derecho de propiedad y derecho tributario: una aproximación* (inédito), cuando afirma que la relación entre ambos "se puede llegar a entender que se complementan en la medida en que se puede considerar al derecho tributario como legitimador del derecho de propiedad, al no poner en duda la titularidad" p. 6); sin embargo, en mi opinión, la legitimación de derecho de propiedad no viene dada por el tributo sino, más sencillamente, por su reconocimiento constitucional.

39 Como se interroga retóricamente SOLER ROCH M.T. (*Deber de contribuir...cit. p.7)* "¿Estamos ante la cuadratura del círculo? En pura lógica jurídica ¿puede afirmarse que existe un conflicto entre el deber de contribuir y los derechos fundamentales?".

40 El número 3 del artículo 33 añade que "Nadie puede ser privado de sus bienes y derechos sino por causa justificada de utilidad pública o interés social, mediante la correspondiente indemnización y de conformidad con lo dispuesto por las leyes". Parece claro que el precepto va referido a los supuestos

tributarias están habilitadas constitucionalmente para delimitar ese derecho, precisamente, a través de la concreción del abstracto deber de contribuir[41].

El Convenio Europeo de los Derechos Humanos (en el artículo 1 de su primer protocolo adicional ya que no vino recogido en la redacción originaria del convenio)[42] deja claro que, sancionado el derecho de propiedad como un derecho humano, en principio, el establecimiento de impuestos no es contrario a dicho derecho.

La Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en su artículo 17)[43] también consagra, con limitaciones, el derecho de propiedad, aunque no hace expresa mención, por darla por sobreentendida, en relación con la posibilidad de que los estados miembros puedan establecer tributos[44] por estar ya recogido expresamente en el Convenio.

---

de expropiación aunque, como ha expuesto PALAO TABOADA, siguiendo a la doctrina alemana, precisamente la conculcación del derecho de propiedad por un tributo puede venir dada por el hecho de alcanzar un grado de intervencionismo "que el gravamen represente una agresión a los bienes del contribuyente equiparable a la privación expropiatoria" (En *Capacidad contributiva... cit.* p. 120).

41 Ciertamente, y aunque resulte obvio, esa delimitación concreta del deber de contribuir a través de la legislación ordinaria que condiciona el contenido de los derechos fundamentales reconocidos constitucionalmente, en este caso el derecho de propiedad, tal y como indicara AGUALLO AVILÉS, A, no puede hacerse soslayando el precepto constitucional en el que se concretan los principios que ordenan ese deber (capacidad económica, igualdad, progresividad, etc. (op. cit. p 96).

42 "Toda persona física o moral tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la ley y los principios generales del derecho internacional. Las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que poseen los Estados de poner en vigor las leyes que juzguen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos u otras contribuciones o de las multas".

43 "Toda persona tiene derecho a disfrutar de la propiedad de los bienes que haya adquirido legalmente, a usarlos, a disponer de ellos y a legarlos. Nadie puede ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública, en los casos y condiciones previstos en la ley y a cambio, en un tiempo razonable, de una justa indemnización por su pérdida. El uso de los bienes podrá regularse por ley en la medida en que resulte necesario para el interés general".

44 En las *Explicaciones* a este derecho se especifica lo siguiente: "Se trata de un derecho fundamental común a todas las constituciones nacionales. Ha quedado consagrado en numerosas ocasiones en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y, por vez primera, en la sentencia Hauer (de 13 de diciembre de 1979, rec 1979, p 3727). La redacción del artículo se ha modernizado, si bien conforme al apartado 3 del artículo 52, este derecho tiene el mismo sentido y alcance que el garantizado en el CEDH, no pudiendo sobrepasarse las limitaciones previstas en este último".

En este orden de ideas, deber de contribuir y derecho de propiedad se limitan mutuamente, son, si se me permite expresarlo en términos geométricos, dos círculos secantes, es decir, que se cruzan en dos puntos y, por tanto, las superficies de ambos círculos son en una parte de cada uno de ellos coincidentes[45]. Ciertamente en aquella parte en la que no son coincidentes no hay problema alguno de "convivencia" entre el derecho y el deber. Por el contrario, en la zona compartida por ambos círculos, jurídicamente habrá de determinarse en cada caso cuál es el interés jurídicamente más digno de protección y, por tanto, en función de éste, en ocasiones prevalecerá el deber de contribuir y, otros casos, primará el derecho de propiedad[46].

En línea con lo señalado, la colisión del deber de contribuir y cualquiera de los derechos fundamentales o humanos no puede solventarse en términos simples sobre la base de la prevalencia del interés público inherente al deber de contribuir frente al interés privado del ciudadano al derecho de propiedad, derecho a la intimidad, etc.[47] Ello supone, en mi opinión, un falseamiento del

45 Aunque SOLER ROCH M.T. ("Deber de contribuir y derecho de propiedad en el ámbito de los derechos humanos" en *Derechos fundamentales y Hacienda Pública*. Ed. Civitas. 2015. p. 24) opina que "más que de limites recíprocos, se trata de una cuestión de ponderación, en el sentido de que las leyes tributarias deben procurar un equilibrio razonable entre el cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y la protección de los derechos individuales; es decir, entre dos valores constitucionalmente reconocidos, de tal modo que la protección de los derechos no deje sin efecto el cumplimiento de aquel deber ni que, por el contrario, éste desvirtúe dicha protección", precisamente es en la determinación de ese punto de equilibrio donde habrá de situarse el límite entre el derecho y el deber, sin perjuicio de que, este sea un debate de una pura cuestión semántica.

46 PALAO TABOADA, C.: en relación con la doctrina alemana dominante, afirmaba que "el principio de capacidad contributiva y la garantía constitucional de la propiedad privada tiene distinto contenido y por ello deben mantenerse separados; son más bien complementarios" (*Capacidad contributiva...cit* p. 184); sin embargo, entiendo, precisamente por ello, que no son principios complementarios sino principios que teniendo un alcance y proyección, en parte, diferente, al coincidir en una zona común, son mutuamente limitativos. Dicho esto, la posición de PALAO es coherente con el significado que el autor atribuye al contenido constitucional del principio de capacidad económica.

47 Señala MORENO FERNÁNDEZ, J.I. ("La prohibición de confiscatoriedad como límite al tributo" en Revista Técnica Tributaria n. 124, p. 17) que la "Constitución reconoce el derecho a la propiedad, pero no como un derecho fundamental, sino que, como garantía constitucional protectora, no sólo de una propiedad individual (art. 33,1 CE) sino también de la propiedad del sector público (art. 132 CE)". No comparto dicha posición, es especialmente trascendente la ubicación sistemática en el texto constitucional de uno y otro precepto: En el título I (correspondiente a los derechos y deberes fundamentales) el primero y en el título VII (correspondiente a la economía y hacienda) el segundo.

debate cuando se produce tal colisión. En esos supuestos no puede resolverse la controversia con base en que existe un conflicto entre el interés público y el privado de un ciudadano que pueda ver menoscabado su derecho fundamental.

De ser cierto ese planteamiento, siempre habría de darse prevalencia al interés público y por ende al deber de contribuir, sin embargo, tan público es el interés concurrente en el deber de contribuir, sin duda un interés público, como el derecho de la ciudadanía a que sean respetados sus derechos fundamentales[48], entre otros, el derecho de propiedad, que, representa la defensa de un interés tan público como el anterior o al menos, en abstracto, tan digno de protección, y cuya salvaguarda compete a todos los poderes del Estado [49]. No debe olvidarse que la Constitución reconoce "el" derecho de propiedad, no "un" derecho de propiedad. Expresado en otros términos, deber de contribuir y propiedad privada, o derecho de propiedad son compatibles en la medida en que mutuamente se limitan y se limitan precisamente con base en la configuración constitucional que de uno y otro se hace y, a este respecto interesa formular algunas consideraciones adicionales:

1) El derecho de propiedad consagrado constitucionalmente, la propiedad privada a que alude el artículo 33, tiene, ante todo, una dimensión institucional objeto de concreción en cuanto a su alcance en la legislación ordinaria que es la que delimita el ámbito del derecho objetivo[50].

48 Como acertadamente ha expuesto MOSCHETTI, G, "es una obligación de los poderes públicos proteger a la persona (también en su dimensión de contribuyente), adoptando las medidas que mejor permitan asegurar el equilibrio entre intereses y derechos" ("El principio de proporcionalidad en las relaciones Fisco-contribuyente" Revista Española de Derecho Financiero, 2008, n. 140, p. 737).

49 Por lo demás, la opinión expuesta fue ya formulada por el Tribunal Constitucional, que destacó en relación con la propiedad privada, la conformación de ésta, no puede hacerse "desde la exclusiva consideración del derecho o de los intereses individuales que a éste subyacen, sino que debe incluir igualmente la necesaria referencia a la función social, entendida no como mero límite externo a su definición o a su ejercicio, sino como parte integrante del derecho mismo" (Sentencia 37/1987, de 26 de marzo).

50 Sin embargo, como ha matizado el Tribunal Constitucional, la "dimensión social de la propiedad privada, en cuanto institución llamada a satisfacer necesidades colectivas, es en todo, conforme con la imagen de que aquel derecho se ha formado la sociedad contemporánea y, por ende, debe ser rechazada la idea de que la previsión legal de restricciones a las otrora tendencialmente ilimitadas facultades de uso,

Lógicamente, el alcance de las limitaciones que a aquél establezca la legislación ordinaria y, singularmente, la legislación tributaria, puede y debe ser objeto de control constitucional o, expresado en otros términos "la traducción institucional de tales exigencias colectivas no puede llegar a anular la utilidad meramente individual del derecho y que, por tanto, la definición de la propiedad que en cada caso se infiera de las Leyes o de las medidas adoptadas en virtud de las mismas, puede y debe ser controlada por este Tribunal Constitucional o por los órganos judiciales en el ámbito de sus respectivas competencias"[51]. A partir de esa consideración institucional, de la articulación normativa del derecho objetivo, surgen derechos individuales, derechos subjetivos, que también son objeto de protección constitucional.

En este orden de ideas es perfectamente posible, que en la delimitación normativa por el legislador ordinario del derecho de propiedad se conculque el contenido constitucional de ese derecho y también que, con ocasión de la aplicación que se haga de esa norma, sin que ésta pueda calificarse de inconstitucional, se produzca un menoscabo de un derecho individual. En el primer caso lo que está en cuestión es la constitucionalidad del precepto regulador o que incide en dicho derecho y, en tal supuesto, el Tribunal Constitucional habrá de pronunciarse sobre la norma en cuestión; mientras que en el segundo, lo que se cuestiona es si, con ocasión de la aplicación del precepto, se ha menoscabado un derecho individual, un derecho subjetivo, en cuyo caso, la norma podría ser perfectamente constitucional, pero el ciudadano al que le ha sido incorrectamente aplicada, deberá ser, en su caso, objeto de amparo por el Tribunal Constitucional en el supuesto de que no lo fuera por los tribunales ordinarios[52].

---

disfrute, consumo y disposición o la imposición de deberes positivos al propietario hagan irreconocible el derecho de propiedad como perteneciente al tipo constitucionalmente descrito". (37/1987).

51 En la tan citada sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987.

52 PALAO TABOADA, C. niega la posibilidad de distinguir entre ambos planos cuando señala que "no se logra, porque seguramente no es posible, una separación entre los aspectos institucionales e individuales. No es imaginable una lesión del principio en abstracto, sino sólo mediante la transgresión de los derechos individuales de propiedad. Por eso la discusión situada en el plano objetivo vuelve siempre necesariamente a los planteamientos en la esfera subjetiva, sin olvidar por ello que han de tenerse en cuenta efectos "medios", criterios generales y no específicos o singulares" (*Capacidad... cit* p.

2) Debe distinguirse entre lo que son limitaciones al ejercicio del derecho de propiedad y lo que representa un ataque directo a dicho derecho mediante mecanismos expropiatorios o tributarios (tanto en uno como en otro caso el ciudadano se ve privado de parte de su propiedad), pues bien ello será constitucionalmente admisible en la medida en que se indemnice al expropiado o la detracción coactiva que es el tributo se produzca con pleno respeto a los principios que enmarcan el deber de contribuir. Esos principios, respetados por el legislador ordinario, determinan la posibilidad de incidir sobre el derecho de propiedad sin que ello represente una intromisión constitucionalmente vedada[53]. Aunque, como se expondrá después, esta cuestión tiene un alcance bastante más complejo y ofrece, en términos prácticos, resultados escasamente satisfactorios.

3) Por otra parte han de tenerse en cuenta que, el derecho de propiedad, en la medida en que no es un derecho absoluto, desde la perspectiva de su reconocimiento constitucional, la protección de la que se hace acreedor, lo es, exclusivamente, al contenido esencial del mismo, esto es a "aquella parte (…) del derecho que es absolutamente necesaria para que los intereses jurídicamente protegibles, que dan vida al derecho, resulten real, concreta y efectivamente protegidos. De este modo, se rebasa o desconoce el contenido esencial cuando el derecho queda sometido a limitaciones que lo hacen impracticable, lo dificultan más allá de lo razonable o lo despojan de la necesaria protección" [54]. Con ello, sin embargo, el problema no hace sino trasladarse al debate concreto sobre en qué supuestos puede afirmarse que dicho derecho, en sus

126), sin embargo, si el criterio de decisión se basa en tales efectos medios implícitamente se acepta que a partir del derecho objetivo, su incidencia en el derecho subjetivo puede ser diferente para los distintos individuos, y que la decisión ha de adoptarse con base en el análisis del contenido institucional del derecho de propiedad en relación con la norma tributaria que puede haber menoscabado dicho derecho. Aunque el citado autor, al proceder posteriormente a concretar el significado del término confiscatorio en el texto constitucional lo considera "como equivalente a "contrario al principio de propiedad privada", concretamente a su vertiente objetiva o institucional (p. 127).

53 Como claramente ha expuesto SOLER ROCH M.T. sobre este conflicto, "no se puede sin más, deslegitimar el impuesto con base en la defensa del derecho de propiedad, peto tampoco puede dejar de enjuiciarse la legislación tributaria desde la perspectiva de la protección de ese derecho" (*Deber de contribuir ...cit*. p.10*).*

54 Entre otras sentencias del Tribunal Constitucional, la 11/1981.

aspectos esenciales, ha quedado, por utilizar una expresión distinta a la del Tribunal Constitucional, "vaciado de contenido", ya que difícilmente se podrá, en abstracto delimitar el alcance de ese contenido esencial del derecho de propiedad más allá de los términos descriptivos que se acaban de exponer u otros similares.

4) Añádase a lo anterior que, ese contenido esencial de la propiedad privada no constituye algo inmutable, con perfiles nítidamente definidos, sino que debe ser objeto de adaptación en función de los tiempos. La interpretación del alcance y contenido de los derechos y libertades que recoge la constitución va cambiando, de tal manera que, tal y como se ha descrito en el derecho alemán, se produce una "mutación constitucional", es decir "un cambio en el contenido o significado de la norma, determinado por el cambio histórico, sin que el texto padezca modificación"[55].

En íntima conexión con cuanto se acaba de señalar ha de tenerse en cuenta, precisamente, que uno de los elementos a considerar para la determinación de contenido esencial del derecho de propiedad viene dado en el propio texto constitucional al destacar la función social de aquélla que, a todas luces es y ha sido objeto de concreción en forma diferente con el transcurso del tiempo[56]. Las limitaciones que al derecho de propiedad se han venido introduciendo con base en la jurisprudencia constitucional son innegables, pese a que el precepto que lo regula ha permanecido inalterable en su redacción.[57]

55 Vid AGUALLO AVILÉS, A.: op. cit. p. 105, que añade: "las Constituciones no son un texto abstracto en el que haya que escudriñar para averiguar la voluntad preexistente y objetiva de la Constitución o del constituyente, sino una norma viva, que precisa en todo momento ser integrada con la realidad histórica que pretende normar, con el estado espiritual, social, político y económico de cada momento que, en fin necesita ser objeto de lo que Hesse llama "concretización". La realidad, en definitiva, se incorpora a la norma formando parte de ella".

56 En palabras de la sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, "la fijación del «contenido esencial» de la propiedad privada no puede hacerse desde la exclusiva consideración subjetiva del derecho o de los intereses individuales que a éste subyacen, sino que debe incluir igualmente la necesaria referencia a la función social, entendida no como mero límite externo a su definición o a su ejercicio, sino como parte integrante del derecho mismo. Utilidad individual y función social definen, por tanto, inescindiblemente el contenido del derecho de propiedad sobre cada categoría o tipo de bienes."

57 Como ha puesto de manifiesto la tan citada sentencia del Tribunal Constitucional (37/1987) la

Cuanto antecede deviene en una conclusión evidente: No es posible, en principio, sin perjuicio de lo que ulteriormente se señala configurar criterios abstractos y generales, válidos en cualquier tiempo y lugar, para delimitar la relación entre derecho de propiedad y deber de contribuir, pero sí que resulta posible analizar si, con base en otro principio contenido en el artículo 31, 1 de la Constitución, se puede avanzar en dicha delimitación. En otras palabras: ¿Puede ser útil para delimitar el contenido esencial al derecho de propiedad (con las cautelas ya señaladas) la mención expresa que contiene la Constitución al principio de no confiscatoriedad? ¿Puede considerarse dicho principio como un criterio utilizable para concretar los límites que deben respetar las figuras tributarias que se establezcan en la legislación ordinaria para que no tenga lugar el menoscabo de aquel derecho? ¿O tienen, por el contrario, un marco de actuación, un ámbito, distinto?, ¿Son complementarios o diferentes a la hora de contrastar la adecuación a la Constitución de las leyes tributarias?

En puridad, varias son las cuestiones que se han de examinar para dar respuesta a las preguntas que se acaban de formular y, a tal efecto, en primer lugar, no está demás constatar cómo en otros modelos constitucionales de nuestro entorno, el principio de no confiscatoriedad no se encuentra constitucionalmente consagrado pese a que se reconoce con unos u otros términos el derecho de propiedad.[58] Sólo muy incidentalmente, la Constitución alemana, al hilo de la

propiedad privada, en su doble dimensión como institución y como derecho individual, ha experimentado en nuestro siglo una transformación tan profunda que impide concebirla hoy como una figura jurídica reconducible exclusivamente al tipo abstracto descrito en el art. 348 del Código Civil, que los recurrentes citan en apoyo de su alegato de inconstitucionalidad. Por el contrario, la progresiva incorporación de finalidades sociales relacionadas con el uso o aprovechamiento de los distintos tipos de bienes sobre los que el derecho de propiedad puede recaer ha producido una diversificación de la institución dominical en una pluralidad de figuras o situaciones jurídicas reguladas con un significado y alcance diversos".

58 Es el caso de la Constitución italiana ("La propiedad privada será reconocida y garantizada por la ley, la cual determinará sus modalidades de adquisición y de goce y los límites de la misma, con el fin de asegurar su función social y de hacerla accesible a todos" Art. 42, tercer párrafo); de la Constitución alemana ("La propiedad y el derecho a la herencia están garantizados. Su contenido y sus límites serán determinados por las leyes". art. 14, 1); o de la francesa (" Por ser la propiedad un derecho inviolable y sagrado, nadie puede ser privado de ella, salvo cuando la necesidad pública legalmente comprobada lo exija de modo evidente y con la condición de que haya una indemnización justa". Artículo 17 de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano a la que expresamente se adhiere en su Preámbulo la Constitución).

distribución de los ingresos tributarios entre el Estado y los Länder, prohíbe que recaiga una carga fiscal excesiva sobre los contribuyentes[59]. Ello no ha sido óbice para que, pese a la ausencia en sus respectivos textos de mención alguna a la no confiscatoriedad, sus respectivos Tribunales Constitucionales se hayan pronunciado sobre los límites al deber de contribuir sobre la base exclusiva del derecho de propiedad constitucionalmente protegido.

Curiosamente, en el origen de los textos constitucionales españoles, se hace referencia a la no confiscatoriedad, pero en su proyección en un marco distinto del correspondiente al ordenamiento tributario[60].

En todo caso, partiendo de la hipótesis de que derecho de propiedad y principio de no confiscatoriedad puedan ser criterios complementarios[61], en orden a determinar la adecuación de los tributos a la Constitución varias son las consideraciones que se han de realizar desde la perspectiva del principio de no confiscatoriedad:

Si por confiscar se entiende detraer coactivamente parte de la riqueza de la que sea titular el contribuyente con carácter previo a la realización del hecho imponible para atender el pago de la capacidad económica puesta de manifiesto con la realización del hecho imponible, el tributo, por su propia

59 "Las necesidades de cobertura de la Federación y de los Länder deberán ajustarse de tal forma entre sí que se garantice una compensación equitativa, evitando cargas excesivas a los contribuyentes". (Art. 106, 3, 2).

60 Como han expuesto DEL BLANCO GARCÍA, A. y SANZ ARCEAGA, E. ("El principio constitucional de no confiscatoriedad: La virtualidad práctica de un límite a la imposición difícil (pero no imposible) de aprehender" en Quincena Fiscal 2015, n 8 p. 123 ("Las constituciones liberales españolas del siglo XIX circunscriben explícitamente el principio de no confiscatoriedad al ámbito penal dentro de la regulación del derecho de propiedad").

61 Véase, entre otros, LÓPEZ ESPADAFOR "Incidencia del Derecho de la Unión Europea en materia tributaria desde la perspectiva del derecho de propiedad". IEF. 2015, nota 17, en la que cita amplia bibliografía y, como señala, en esta misma línea, MENÉNDEZ MORENO, A. , aún cuando ni la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, ni el Convenio Europeo de los Derechos Humanos recogen el principio de no confiscatoriedad y sí el derecho de propiedad, "la jurisprudencia del TJUE y del TEDH entienden que este precepto [el artículo 17 de la Carta], reconoce, al menos implícitamente, que el límite de la no confiscatoriedad deberá informar el derecho tributario de los estados miembros de la UE" ("Los principios tributarios... cit. p. 10).

esencia, es confiscatorio y atentatorio en relación con el derecho de propiedad, por ello la Constitución expresamente consagra lo que se ha dado en llamar la "excepción tributaria"[62], en consecuencia es claro que no es ese el sentido que cabe atribuirle desde una perspectiva constitucional.

La confiscatoriedad ha de venir definida con base en otros parámetros distintos. En este sentido, el propio Tribunal Constitucional ha descrito idealmente la hipótesis en la cual se produce dicha situación, así en la sentencia 150/1990, afirmó que "el principio de no confiscatoriedad, entendido en su sentido tradicional, "obliga a no agotar la riqueza imponible —sustrato, base o exigencia de toda imposición— so pretexto del deber de contribuir, lo que tendría lugar si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución [el derecho a la propiedad privada)"[63].

Como puede observarse se pueden extraer al respecto algunas conclusiones sobre la posición, en una primera aproximación, de la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional: De una parte, en cuanto al contenido de la no confiscatoriedad (no agotar la riqueza imponible) y de otra parte, en cuanto a su conexión con el derecho de propiedad (una situación de confiscatoriedad es contraria indirectamente el derecho constitucional a la propiedad privada).

Sin embargo, una vez sentada dicha posición se hace necesario cuestionarse la proyección del principio: ¿Vincula al sistema tributario o bien a cada tributo? y, por las razones que ulteriormente se mencionan, el Tribunal Constitucional da una respuesta ambigua: "Ello no obstante, ampliado su contenido en la STC 26/2017, se establece que "aunque el art. 31.1 CE haya referido el límite de la confiscatoriedad al 'sistema tributario', no hay que descuidar que también exige que dicho efecto no se produzca 'en ningún caso', lo que permite

62 Véase, entre otros, SOLER ROCH M.T..: *Deber de contribuir ... cit*. p. 7 y siguientes.

63 En ese mismo sentido, entre otras sentencias, la 14/1998, la 233/1999, la 233/1999, y, por citar una que ha tenido especial trascendencia práctica en estos últimos tiempos la 184/2021.

considerar que todo tributo que agotase la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (...) o que sometiese a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, estaría incurriendo en un resultado obviamente confiscatorio que incidiría negativamente en aquella prohibición constitucional (art. 31.1 CE)"[64].

En términos abstractos, parecen aceptables las consideraciones que el Tribunal Constitucional realiza en este punto, pero para la concreción de los límites que se derivan del principio de no confiscatoriedad o del derecho de propiedad si se quiere, han de plantearse algunas cuestiones adicionales de difícil resolución:

En relación con los tributos concretos ¿La confiscatoriedad se produce en términos normativos o en función del resultado de la aplicación del tributo?¿cómo se determina si se ha agotado la riqueza imponible?; respecto del sistema tributario ¿qué hay que entender por "privar de sus rentas y propiedades"?, adicionalmente ¿cómo se corrige dicha situación en el caso de que se produzca? y, por último, ¿es posible, interpretando dicho principio, concretar a priori desde un punto de vista cuantitativo, el límite de la tributación según el tipo de tributos (sobre la renta, el patrimonio o el gasto)? Ciertamente las respuestas a tales preguntas están íntimamente relacionadas entre sí. A continuación, se procede a examinar más detenidamente dichas cuestiones.

Un primer supuesto en el cual se daría una situación de confiscatoriedad es aquel en el cual, aun cuando el tributo grave una manifestación de capacidad económica, la cantidad a pagar, la cuota tributaria que se debe satisfacer a la Hacienda Pública en relación con la determinación de la concreta manifestación de capacidad económica, es mayor que la cantidad en la que esta última se cuantifica.

64 Cfr. Sentencia 192/2021, de 26 de octubre.

Por tanto, cabría hablar, en principio, de tributos confiscatorios en relación con aquellos tributos que, gravando una manifestación directa de capacidad económica del contribuyente (renta o patrimonio), cuando, con ocasión de la aplicación al realizador del hecho imponible de los elementos determinantes de la deuda tributaria, resulte una cantidad a pagar superior a la manifestación de capacidad económica que se grava.

En esta hipótesis, el contribuyente habrá de pagar el impuesto no sólo con la totalidad de la manifestación de capacidad económica que el impuesto grava y cuya determinación se concreta en la base imponible, sino también con parte del patrimonio del que era titular con anterioridad a la realización del hecho imponible que es objeto de gravamen, pero es claro que en una hipótesis como la descrita, estaríamos en presencia de una grosera violación constitucional del derecho de propiedad de modo que no resulta necesario acudir a la no confiscatoriedad como límite adicional al deber de contribuir, sino que bastaría con los que resultan de la cabal delimitación del derecho de propiedad y, como señala PALAO, que existe un límite a la carga tributaria es lógicamente indiscutible[65] y dicho límite se encuentra "por debajo" de lo que se podría definir como confiscatorio, de donde cabe concluir que su protección resulta no tanto del principio de no confiscatoriedad cuanto de la protección constitucional de la propiedad privada[66].

Otro supuesto distinto del anterior es aquel en el que el tributo no grava manifestación alguna de capacidad económica. En este orden de ideas, aunque es difícil que se produzca en la realidad, hipotéticamente cabe apreciar con el examen de la ley que establece un determinado tributo, su falta de adecuación, bien sea porque, tratándose de un "impuesto recaudatorio"[67]el hecho imponible

65 PALAO TABOADA, C: *Capacidad*…cit. p 190.

66 Como acertadamente señala PALAO TABOADA, C (*Capacidad contributiva... cit.* p. 127) "un sistema fiscal "confiscatorio" es una contradicción en sus propios términos" y añade posteriormente que "el calificativo confiscatorio no debe evidentemente entenderse en sentido absoluto y estricto".

67 O si se quiere, utilizando una expresión del Tribunal Constitucional, "un tributo fiscal" (96/2013), siendo tal el que "tiene como principal objetivo la financiación de las cargas públicas y su estructura está orientada principalmente a la capacidad económica o de pago" (sentencia 53/2014).

no describe una manifestación de capacidad económica, es decir, se puede apreciar, con la simple lectura del precepto regulador de aquél que no grava una riqueza real o potencial, o que describiéndola, del análisis global de "los supuestos de no sujeción o exención, los sujetos pasivos, la base imponible y el resto de elementos de cuantificación"[68]se constata que no se está gravando la manifestación de capacidad económica formalmente descrita al regular en hecho imponible.

Un caso real en el que tal situación se ha producido es el Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en el cual, aunque el hecho imponible en apariencia grava una manifestación de capacidad económica representado por el incremento de valor de los terrenos que se pone de manifiesto con ocasión de su transmisión, la norma reguladora del cálculo de dicho incremento, es decir, de la base imponible, nada tenía que ver con la medición de aquél sino con otros parámetros diferentes (el tiempo transcurrido y el valor catastral del suelo en la fecha de la transmisión), y, en consecuencia, siempre había un incremento, incluso en aquellos casos en los que el contribuyente había sufrido una pérdida real (si se comparaba el importe por el que había adquirido el inmueble con el importe en el que lo había transmitido).

En un primer momento el Tribunal Constitucional con extraños criterios vino a sostener una especie de inconstitucionalidad de la norma según los casos, así, la norma no era contraria al principio de capacidad económica si como consecuencia de su aplicación existía un incremento de valor, en aquellos casos en los que el contribuyente había obtenido realmente una ganancia y, en cambio, era inconstitucional cuando el resultado de la medición de la base imponible determinaba un incremento de valor en aquellos otros casos en los que el contribuyente había sufrido una pérdida en términos reales[69]. Corregido en una sentencia posterior ese planteamiento, se declaró

68 Sentencia del Tribunal Constitucional 60/2013 o 53/2014.

69 No es del caso entrar ahora en la crítica del razonamiento del Tribunal. Véase por todos PALAO TABOADA C. en un trabajo cuyo título es bien expresivo de su opinión: "Por qué yerra el Tribunal Constitucional en las sentencias sobre el IIVTNU" en Nueva Fiscalidad 2017, n, 2 p. 17 y siguientes.

la inconstitucionalidad de la norma reguladora de la base imponible, sin más matizaciones, en la medida en que al gravarse una riqueza inexistente se estaría incurriendo en una situación de confiscatoriedad[70].

Es por tanto posible la apreciación de un menoscabo del derecho de propiedad cuando, del análisis de alguno de los distintos elementos del tributo, en este caso, de la norma reguladora de la base imponible, pueda colegirse que, pese a tratarse de un "impuesto fiscal" cuyo hecho imponible, aparentemente, somete a gravamen una riqueza real o potencial[71] realmente no grava riqueza real o potencial alguna. Ello tiene lugar cuando, como consecuencia de la aplicación del criterio de medición de la base al caso concreto, se hace tributar al contribuyente por una renta inexistente o, incluso, por una pérdida real. [72]

70 Sentencia 184/2021.

71 Aunque la mención a la riqueza potencial puede suscitar más dudas que claridades, es lo cierto que el Tribunal Constitucional ha hecho uso frecuente de tal expresión en muchas de sus sentencias (entre otras muchas la 26/2017) y la ha utilizado en el ámbito del IRPF para justificar el gravamen de la "renta potencial" de los inmuebles urbanos no arrendados propiedad del sujeto pasivo distintos de la vivienda habitual y de los solares.

72 Me voy a permitir una breve disgresión, de ahí que la incluya en nota, sobre un supuesto en el que, en mi opinión, se dan exactamente las mismas características que en el supuesto enjuiciado por el Tribunal Constitucional en la sentencia citada en la nota anterior, sin que dicha norma haya sido objetada desde el punto de vista de su constitucionalidad. Se trata en concreto de la norma que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece las reglas para la cuantificación de la ganancia o pérdida patrimonial que se integra en la base imponible del ahorro en aquellos casos en los que se pone de manifiesto con ocasión de una transmisión a título oneroso.

Como es sabido la regla para la cuantificación toma en cuenta el valor de enajenación (importe percibido menos gastos y tributos) y a dicho valor se le resta el valor de adquisición (en el caso de adquisiciones onerosas, importe satisfecho más gastos y tributos abonados en la adquisición).

Aparentemente la regla es difícilmente objetable, si el resultado de la operación anterior es positivo, habrá una ganancia patrimonial gravable, si es negativo habrá una pérdida patrimonial compensable con otras ganancias (o limitadamente, con rendimientos del capital mobiliario), sin embargo, en determinadas situaciones económicas, en períodos de inflación elevada, como sucede en la actualidad, puede ocurrir que el resultado de la aplicación del criterio expuesto determine la existencia de una ganancia patrimonial nominal y una pérdida patrimonial real. La situación descrita aparece mucho más clara con un ejemplo, elemental si se quiere, pero que evidencia en su resultado cuanto se pretende exponer:

Si una persona física adquiere el día 1 de enero de un determinado período impositivo un activo por 100 unidades monetarias (gastos y tributos incluidos) y lo enajena el día 31 de diciembre por 104 (restados gastos y tributos soportados con ocasión de la transmisión), aparentemente ha tenido una ganancia de 4 unidades monetarias, sin embargo, si se añade que la inflación acumulada durante ese

Un supuesto distinto, que también debe ser objeto de análisis es el relativo a aquellos tributos en los que, siendo correcta la configuración del hecho imponible (que grava una manifestación de riqueza real o potencial) y cuyas normas para la medición de esa manifestación de capacidad económica son también coherentes con aquél, establecen unos gravámenes tan elevados que determinan una cantidad a pagar, una cuota tributaria, que puede producir efectos confiscatorios.

---

período impositivo ha sido del 10 por ciento, ha tenido una pérdida real de 6 unidades monetarias, puesto que para tener el mismo valor patrimonial, la misma capacidad de compra, que tenía al inicio del período impositivo tendría que tener no los 100 iniciales sino 110 unidades monetarias. En consecuencia, el método que contempla la norma para la cuantificación de la ganancia origina o puede originar que se determine la existencia de una ganancia nominal allí donde lo que realmente hay es una pérdida real.

En definitiva, en períodos impositivos con una elevada inflación, la aplicación de la norma de cuantificación permite que supuestos en los cuales en términos reales se ha producido una pérdida patrimonial, es decir supuestos en los que no existe riqueza ni real ni potencial, sean sometidos a gravamen. Esto es exactamente cuanto sucedía en el caso del Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, aunque el criterio de cuantificación del incremento ponía de manifiesto con mucha mayor claridad la situación que aquí se describe.

En contra del razonamiento expuesto puede alegarse que tal situación sólo se produce en situación de inflación más o menos elevada y que, en situaciones de deflación también se está determinando una ganancia menor que la real, sin embargo, que los casos en los que se pueda producir la situación expuesta sean muchos o pocos no altera la evidencia de que, cuando se produce, se grava una pérdida. El problema señalado podría solucionarse estableciendo, a través de las Leyes de Presupuestos, tal y como se hizo en el pasado, aunque sólo respecto de los bienes inmuebles, coeficientes de actualización de los valores de adquisición que tengan en cuenta la inflación o deflación acumulada con el transcurso del tiempo.

Por otra parte también se ha alegado que, en la medida en la que no se actualizan todos los años las tarifas del IRPF, las rentas del trabajo, actividad económica, etc, soportan a igualdad de renta nominal, una mayor presión fiscal derivada de la no deflactación de la tarifa en función de la inflación, pero este razonamiento confunde, lo que es la libre decisión del legislador sobre dónde debe situarse cada año la tarifa que grava rentas reales, cuál debe ser en definitiva la presión fiscal que soporte el conjunto de las distintas rentas, con el gravamen de rentas inexistentes o con el gravamen de pérdidas reales.

No se me escapa, que la exposición anterior es forzadamente simplificada en su exposición y presenta otras muchas aristas susceptibles de contemplación y es una cuestión que ya se debatió en Italia en relación con el efecto de la inflación en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Inmuebles y fue objeto de estudio por la Corte Costituzionale.

Cuando estaba releyendo este trabajo, ya prácticamente terminado, se ha dictado una sentencia por el Tribunal Constitucional publicada el 14 de julio, referido a una situación parecida a la que se hace referencia en esta nota: la supresión de una disposición de la Ley del IRPF que actualizaba el valor de los inmuebles objeto de transmisión a efectos del cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial. Con ello se pudieron gravar desde entonces ganancias puramente nominales. Mi discrepancia con la sentencia es evidente, pero no es del caso alargar esta digresión.

En punto a esta cuestión entiendo que es necesario analizar esa posible situación desagregadamente respecto de las distintas figuras tributarias y, más concretamente distinguiendo entre los impuestos generales sobre la renta o sobre el patrimonio y los impuestos sobre el consumo.

En relación con la imposición sobre la renta, ya el Tribunal Constitucional tuvo ocasión de poner de manifiesto una obviedad: "un impuesto sobre la renta de las personas físicas en el que la progresividad alcanzara un tipo de gravamen medio del 100 por 100 de la renta" tendría carácter confiscatorio[73]. A partir de tal afirmación ¿es posible perfilar en mayor medida el límite al gravamen en aquel impuesto o conjunto de impuestos sobre la renta sin que se vean afectados por el principio de no confiscatoriedad o por el derecho de propiedad?

Aún cuando, un planteamiento semejante no ha sido debatido por nuestro alto tribunal, es lo cierto que podemos encontrar ecos de ese debate en otros ordenamientos, aunque no exactamente en esos términos:

Es el caso de Alemania, una sentencia de 1995 examinó la posibilidad, de considerar, a partir del derecho constitucional a la propiedad privada (recuérdese que la Constitución alemana no recoge el principio de no confiscatoriedad), la existencia de un límite cuantitativo o percentual a la tributación conjunta de la imposición sobre la renta y sobre el patrimonio y, , concluyó sobre dicho planteamiento que "el Impuesto sobre el Patrimonio sólo puede añadirse a los demás impuestos que recaen sobre los ingresos en tanto la carga total de los ingresos potenciales (entendiendo a la tipificación de los ingresos, gastos deducibles y otras desgravaciones) se sitúe aproximadamente en el límite de un reparto al cincuenta por ciento entre el particular y el ente público"[74].

73 Sentencia 150/1990.

74 Traducción de HERRERA MOLINA P. en "Una decisión audaz del Tribunal Constitucional Alemán: el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50 por ciento de sus ingresos" en Impuestos, 1996, p. 1034.

Al margen de los problemas que tal decisión trasladaba hacia el futuro y las fundadas críticas que en la propia doctrina alemana se hicieron [75] el principio de división por mitades fue finalmente abandonado por el propio Tribunal. [76].

En el derecho francés, el Consejo Constitucional ha examinado diversos tributos para determinar si tales gravámenes suponían para el contribuyente una carga fiscal excesiva, pero sin que pudiera concluirse sobre la existencia de un porcentaje concreto a partir del cual se considerarse la existencia de aquélla y su inconstitucionalidad sobre la base del respeto al derecho de propiedad.[77].

Debe pues descartarse que, a partir de las limitaciones constitucionales que afectan al deber de contribuir, pueda darse un paso más y concretar el porcentaje máximo que sobre la renta del contribuyente es exigible en los impuestos sobre la renta y el patrimonio sin que se produzca un menoscabo del derecho de propiedad o una situación de confiscatoriedad. ¿Es posible en cambio fijar un límite a los tipos de gravamen en los impuestos indirectos? El planteamiento en este caso pasa por analizar la cuestión desde la perspectiva del acceso a la propiedad privada ya que, para consumir cualquier tipo de bien o producto es necesaria la previa adquisición de aquél[78].

75 Pueden verse los magistrales trabajos de PALAO TABOADA ("La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario" y "Los principios de capacidad contributiva e igualdad y la garantía constitucional de la propiedad privada" recogidos ambos en el tantas veces citado *Capacidad contributiva...* p. 129 y siguientes y 177 y siguientes respectivamente.

76 Como ha expuesto MORENO FERNÁNDEZ J.I. ("La prohibición... cit. 24) la sentencia posterior de 18 de enero de 2006 (en relación con un gravamen conjunto entre el impuesto sobre la renta y el impuesto sobre la renta empresarial) "matizaría la doctrina anterior para concretar que el principio de división en la mitad, como límite al deber de contribuir, ni es una exigencia de la Ley Fundamental ni tampoco una exigencia absoluta, sino un límite relativo para evitar la sobrecarga del contribuyente en el pago de impuestos, que puede estar cerca de una división por mitad y que, por tanto, debe ser aplicado, en cada caso, según criterios de racionalidad económica y proporcionalidad, de manera que se ponderen los legítimos intereses implicados en un equilibrio equitativo (el interés individual al gravar la propiedad de la menor manera posible y el general a conseguir los recursos necesarios para atender las necesidades financieras del Estado)".

77 Véase MORENO FERNÁNDEZ, J.M. op. cit. p.24 y siguientes.

78 En relación con esta cuestión ha señalado LÓPEZ ESPADAFOR, C.M. ("Incidencia del Derecho de la Unión Europea en materia tributaria desde la perspectiva del derecho de propiedad") "cuando nos encontramos con situaciones de imposición desorbitada en las que la carga fiscal sobre un bien o

Con base en tal planteamiento se concluye que "si para consumir -lo que normalmente implica adquirir la propiedad de lo que se consume- uno debiese destinar al consumo una cantidad de unidades monetaria de su patrimonio en medida tal que la carga impositiva con la que se queda el Estado es superior al valor económico de los bienes que se integran en su patrimonio, se estaría violando el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria pues se estaría lesionando el derecho de propiedad tanto en relación a su mantenimiento como en relación a su adquisición"[79]y por tanto una tributación en los impuestos sobre consumos que superase el 100 por 100 del valor de adquisición de tales bienes o productos, sería confiscatoria.

Sin embargo, en mi opinión, en materia de imposición indirecta la respuesta al problema de la posible apreciación de la situación de confiscatoriedad no puede venir dada en atención a los tipos de gravamen elevados o a la superación de un determinado porcentaje del valor del bien objeto del consumo, como se sugiere por el citado autor. En este ámbito, entiendo que son perfectamente posibles tipos de gravamen superiores al 100 para acceder al consumo de determinados productos sin que por ello se produzca una situación de confiscatoriedad. En puridad puede producirse tal situación con tipos de gravamen mínimos, en aquellos tributos con fines recaudatorios, es decir, impuestos generales sobre el consumo, y no existir en absoluto en relación con impuestos sobre consumos específicos con fines no recaudatorios.

Por poner dos ejemplos extremos de cuanto se señala: Si se legalizara el consumo de aquellas drogas que hoy están prohibidas, pero, al tiempo los poderes públicos pretendieran desincentivar esos consumos, como ya sucede con el tabaco o el alcohol, una de las vías a utilizar sería un impuesto especial

producto supera el precio de éste antes de impuestos, nos vemos en la necesidad de encontrar el anclaje constitucional de la norma que pueda impedir dicho exceso" y continúa exponiendo que en relación con el respeto al derecho constitucional a la propiedad privada "en ocasiones se cuestiona la carga fiscal máxima sobre la titularidad de ésta, descuidando el análisis de los límites de la carga fiscal sobre los actos de acceso a la misma". En idénticos términos lo expone en "Hacia una nueva perspectiva tributaria del derecho de propiedad" en Nueva Fiscalidad 2017, n. 1 p.59.

79 LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: "Incidencia... cit p. 75.

que grave la venta de aquellas, con la correspondiente repercusión del tributo. Pues bien, es obvio que, si la base está representada por el precio de adquisición, el tipo o el importe de la cuota tributaria, si pretende establecerse un impuesto con un objetivo disuasorio y no recaudatorio, deberán determinar un importe a pagar superior al valor de adquisición. A mayor tipo o cuota, mayor capacidad de disuasión. Por ello, un tipo del 200, 300 por ciento sobre la base imponible, supera evidentemente el 100 y, pese a ello, un tributo de tales características no podría considerarse confiscatorio o atentatorio contra el derecho de propiedad.

Ciertamente, para acceder a tales consumos, el contribuyente se vería compelido a detraer parte de su patrimonio preexistente al momento de la realización del hecho imponible, sin embargo, admitida constitucionalmente la posibilidad de establecer tributos con fines no fiscales, no cabría sin más tachar de inconstitucional el tributo, sino que habría de analizarse su constitucionalidad en atención a otros parámetros distintos[80].

Distinto es el caso de un tributo recaudatorio que grave la manifestación de capacidad económica representada por el consumo e implementado por la vía de la repercusión de la carga tributaria, es decir, el Impuesto sobre el Valor Añadido u otra figura similar, aunque formalmente nunca puede ser confiscatorio ya que el contribuyente que abona el importe del tributo a la Hacienda Pública no tiene empobrecimiento patrimonial alguno ya que se resarce del pago respecto de aquel sujeto que consume los bienes o servicios y que, por tanto no tiene relación con la Hacienda, si se analiza la cuestión en términos sustantivos y no formales, podría discutirse la posible existencia, en hipótesis, de situaciones de confiscatoriedad, incluso en el caso de tipos de gravamen muy reducidos si se proyecta sobre consumos esenciales y por tanto imprescindibles para el ciudadano.

80 El propio autor antes citado reconoce tal circunstancia cuando con posterioridad señala que en ciertos supuestos, "la posibilidad de utilización del expediente de la extrafiscalidad es real, lógica y viable. Ello unido a la dimensión de que se trate en ocasiones de consumos, en cierta medida superfluos o innecesarios podría legítimamente ciertas contadas ocasiones, que se pudiera superar el referido límite del 100% fijado en relación a consumos necesarios" (*Incidencia...*cit. p. 77).

Si el afectado carece de ingresos, el abono mediato del impuesto indirecto. por ese, ciudadano, que se produce a través del mecanismo de la repercusión, en relación de productos de primera necesidad absolutamente imprescindibles para su mera subsistencia, podría determinar que, para realizar tales consumos y soportar el correspondiente tributo, debiera utilizar sus ahorros, integrantes por tanto de su derecho de propiedad. ¿Se da en tales casos una situación de confiscatoriedad? La respuesta a esta cuestión exige tener en cuenta otras muchas circunstancias y otros principios constitucionales, y ciertamente el supuesto se ha planteado en términos notablemente simples por lo que para decidir sobre la posible inconstitucionalidad del tributo que no es del caso exponer en estos momentos (incidencia del principio de capacidad económica, posibles mecanismos de subvención por parte del Estado, existencia de un ingreso mínimo vital abonado por el Estado, utilización de mínimos exentos entendidos en sentido amplio[81]) son otros muchos los perfiles que habrían de examinarse. Adicionalmente ha de tenerse en cuenta algo tan elemental como el principio de normalidad de los casos a la hora de examinar también esta cuestión y, en conexión con ello, las exigencias derivadas del principio de generalidad que se vería puesto en cuestión "si cada contribuyente que no pueda soportar el impuesto a causa de su situación subjetiva pudiese invocar la tutela constitucional de la propiedad"[82].

Llegados a este punto, la hipótesis planteada permite poner de manifiesto que, la posible situación de confiscatoriedad en la imposición indirecta no puede delimitarse en función de la existencia de tipos de gravamen más o menos elevados sino que concurren otra serie de circunstancias, distintas a su vez en función de que se trate de tributos con fines recaudatorios o con fines extrafiscales (o mixtos incluso) que, creo que hacen inviable la búsqueda de un umbral concreto de tributación a partir del cual, en la imposición sobre consumos, pueda afirmarse que el gravamen es confiscatorio.[83]

81 Muchas de estas cuestiones, están tratadas con amplísima profundidad en el trabajo de CENCERRADO MILLÁN, E.: *El mínimo exento en el sistema tributario español.* Ed. Marcial Pons 1999.

82 Cfr. PALAO TABOADA, C. *Capacidad... cit p. 117*, también puede verse el argumento en la p. 121.

83 Puede resultar de interés explorar la visión propuesta por LÓPEZ ESPADAFOR en los trabajos

Nuestro Tribunal Constitucional ha reconocido expresamente que en esos tributos con fines extrafiscales, que si bien éstos no pueden contradecir el principio de capacidad económica[84], pueden venir legitimados por otros fines constitucionales que modulen el alcance del derecho de propiedad también constitucionalmente protegido, sin que por ello se vea afectado el contenido esencial del mismo[85].

En definitiva, pretender determinar en un porcentaje concreto en los distintos impuestos o como límite general al sistema tributario a partir del análisis constitucional del principio de no confiscatoriedad o del derecho a la propiedad no puede producir resultados satisfactorios. Otra cuestión distinta es el debate sobre si se debe incorporar al texto constitucional una fijación del límite máximo que puede alcanzar sobre los ingresos del ciudadano, el sistema

citados, sin embargo, cuando intenta proyectar el criterio en los distintos tributos que conforman nuestro sistema, las conclusiones se basan más, en las convicciones ideológicas del autor, perfectamente legítimas y que, en muchos casos comparto, así como críticas a las impuestos que analiza, que en la incardinación de tal crítica en la delimitación del contenido constitucional del derecho de propiedad respecto de ese tributo.

84 En la sentencia 74/2016 afirma el Tribunal que "con carácter general, pueden calificarse de extrafiscales aquellos tributos que persigan, bien disuadir o desincentivar actividades que se consideren nocivas... bien en sentido positivo, estimular actuaciones protectoras de determinada actividad, todo ello sin perjuicio de la citada finalidad extrafiscal no es incompatible con el propósito recaudatorio ya que (...) de la misma manera que los tributos propiamente recaudatorios, pueden perseguir y de hecho persiguen en la práctica otras finalidades extrafiscales (...) difícilmente habrá impuestos extrafiscales químicamente puros, pues, la propia noción de tributo implica que no se pueda desconocer o contradecir el principio de capacidad económica".

PALAO TABOADA, C. critica ese esfuerzo baldío de nuestro Tribunal en la búsqueda de una justificación constitucional de los tributos sobre la actividad contaminante con base en la capacidad económica y, a partir de la constatación de la misma, en la constitucionalidad de los fines extrafiscales que tales tributos persiguen, cuando ese primer anclaje en la capacidad económica además de artificioso, en muchos casos, resulta, desde la perspectiva de la validez constitucional del tributo en cuestión, innecesaria. Tesis ésta que en gran parte comparto (Véase: "El principio "quien contamina paga" y el principio de capacidad económica" en Capacidad contributiva... cit p.197 y siguientes).

85 En este orden de ideas, son varias las sentencias en las cuales el Tribunal para apreciar la constitucionalidad de determinados tributos autonómicos con fines extrafiscales (el impuesto andaluz sobre fincas infrautilizadas o, el extremeño sobre las dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento, o sobre los depósitos bancarios o el catalán sobre la viviendas vacías) proyecta el análisis no tanto sobre el umbral en el que se sitúa la tributación en tales figuras, cuanto en la justificación, desde la perspectiva de los restantes principios tutelados en la Constitución (entre otras, sentencias 37/1984, 186/1993, 89/1994, 4/2019 o 28/2019.

tributario, pero ello implicaría una congelación y petrificación de los límites constitucionales, del contenido esencial, del derecho de propiedad que, como se expuso anteriormente es un derecho cuyo contenido es mutable en función de los distintos momentos históricos y situaciones económicas, al margen de que con ello se trasladaría el problema a otro ámbito diferente[86].

Del mismo modo, afirmar que la no confiscatoriedad debe producirse respecto del sistema tributario en su conjunto[87] no pasa de ser, si se me permite la expresión, un "canto al viento", ¿cuál de las distintas leyes tributarias cuya aplicación determina esa situación es inconstitucional por superar los límites del contenido esencial del derecho de propiedad o se traduce en una situación de confiscatoriedad?. Piénsese, por ejemplo, moviéndonos exclusivamente en el marco de la imposición directa, donde tal efecto es mucho más claramente apreciable, que para un elenco amplio de contribuyentes la suma de las cuotas del IRPF, IP, IBI, IVTM, INVTNU puede superar con mucho la base imponible del IRPF, y por tanto, en tales casos, no se pueda sostener que se trata de supuestos marginales que están fuera de la regla de normalidad de los casos.

Pues bien, esa situación de posible inconstitucionalidad del sistema ¿cómo se corrige? ¿Qué norma concreta determina la confiscatoriedad o resulta atentatoria contra el derecho de propiedad?[88].

86 ¿Que habría de entenderse por ingreso? ¿La Ley del Impuesto general sobre la renta? ¿Habría entonces de buscarse la delimitación constitucional del concepto "ingreso" o "renta"?, etc. Los problemas que plantearía esta opción con ser políticamente susceptible de debate, sería, en su proyección normativa, difícilmente resoluble.

87 Así al menos lo ha interpretado el Tribunal Constitucional, aunque matizando que "no hay que descuidar que también exige que dicho efecto no se produzca en ningún caso, lo que permite considerar que todo tributo que agotase la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos... o que sometiese a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, estaría incurriendo en un resultado obviamente confiscatorio que incidiría negativamente en aquella prohibición constitucional" (sentencias 26/2017 y 69/2018). Sobre esta cuestión puede verse también MENÉNDEZ MORENO, A. op. cit. p. 27.

88 A este respecto, hay que recordar que, en nuestro ordenamiento, tal situación se puede producir cuando el límite del 60 por ciento de la base imponible del IRPF establecido para la suma de las cuotas de este impuesto y el IP no opera por superar la reducción a realizar en la cuota del IP el 80 por ciento

En mi opinión y con independencia de que ulteriormente se volverá con más detalle a esta cuestión, el Tribunal Constitucional al margen de esa afirmación abstracta de que el sistema tributario, no una figura concreta, tiene un alcance confiscatorio, en una determinada e hipotética situación habrá necesariamente de especificar qué precepto concreto de qué tributo concreto es inconstitucional por derivarse del mismo, mediata o inmediatamente, ese efecto.

En orden a la búsqueda de algún otro elemento que permita perfilar el derecho de propiedad como límite al deber de contribuir, resulta también de interés el examen de la doctrina que, sobre esta materia, ha venido construyendo el Tribunal Europeo de las Derechos Humanos[89], debiendo tenerse en cuenta al respecto que, el Tribunal no se limita a examinar aquellos supuestos en los que se alega una violación del derecho de propiedad en relación con el contenido normativo de un tributo concreto, sino también aquellas otras actuaciones desarrolladas por las administraciones de los distintos estados signatarios del Convenio[90] como consecuencia de las cuales se haya podido producir un menoscabo de dicho derecho fundamental[91].

---

de la cuota inicial. En otras palabras, en tales casos la cuota del IRPF sumada a la del IP puede arrojar un importe superior a la renta total obtenida por el sujeto pasivo, pero no es ésta la ocasión de analizar la posible inconstitucionalidad de dicho precepto que presenta otras muchas derivadas.

89 Como acertadamente se ha puesto de manifiesto, "el ordenamiento y la jurisprudencia internacionales... pueden constituir la fuente de la que extraer los mejores criterios para contrastar la fidelidad de nuestras normas a los principios de proporcionalidad y no confiscatoriedad" (MENÉNDEZ MORENO A.: "Los principios... cit p. 13).

90 En otras palabras "la intervención del Tribunal de Estrasburgo vendrá motivada por actuaciones arbitrarias o desproporcionadas de las autoridades tributarias domésticas, incluyendo a los órganos jurisdiccionales, sin perjuicio de que la injerencia o limitación en el derecho de propiedad del contribuyente pueda tener su origen más o menos directo en la actuación del legislador" (QUINTAS SEARA A.: "El artículo 1 del Protocolo n. 1 al Convenio Europeo de Derechos Humanos de los estados parte: Una revisión a la luz de los casos N.K.M., Gall y R.Sz" en Quincena Fiscal 2013, n. 22, p. 189).

91 Al margen de los causas más destacadas que, se citarán específicamente a lo largo de este trabajo, resulta de especial interés un documento que he localizado a través de internet en una versión italiana (desconozco si es posible encontrarlo en la red en otros idiomas, debe existir en los idiomas oficiales del Tribunal, en la propia página de éste, pero mi torpeza tecnológica me ha impedido localizarlas), elaborado por aquél, pero publicado por el Ministero della Giustizia traducido a los solos efectos de su inclusión en la base de datos del Tribunal, titulado "Guida all´articolo 1 del Protocollo n. 1 alla Convenzione europea dei diritti dell´uomo".

Desde esta perspectiva los aspectos más destacados de la regulación contenida en el Convenio son los siguientes:

En primer lugar, la confirmación de la consideración como derecho humano del derecho de propiedad, y,

En segundo lugar, ello puede legítimamente y bajo determinadas circunstancias, verse sometido a limitaciones o privaciones, reconociéndose expresamente a los estados signatarios el derecho a establecer leyes tributarias[92].

Comenzando con las consideraciones de alcance general hay que destacar que el Tribunal ha venido actuando con notable moderación apoyando la posición de los estados cuya actuación era objeto de impugnación[93], y aunque se ha señalado que en tiempos más recientes el Tribunal ha ido avanzando "hacia una posición más garantista de los derechos de los contribuyentes"[94] esta última afirmación debe ser tomada con algunas cautelas[95].

Por otra parte, y en lo que atañe a la delimitación de lo que haya de entenderse por el "derecho al respeto de sus bienes" que corresponde a toda persona física o moral, es decir, la concreción del primero de los aspectos a que se ha hecho referencia, el Tribunal de Estrasburgo ha destacado que este derecho tiene su propio significado más allá de la calificación formal que se le atribuya en la legislación de los estados, siendo equiparable la expresión "respeto de sus bienes" a la de "derechos patrimoniales", y admitiéndose que

En dicha Guía se resume la práctica totalidad de los asuntos que afectan al derecho de propiedad, recogiendo la jurisprudencia más trascendente del Tribunal tanto en lo que se refiere a los aspectos generales y delimitación del derecho, como a su relación, con el deber de contribuir.

92 Véase MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: "La tensión... cit. p. 188.

93 Véase PÉREZ ROYO, F. op. cit. p. 29. En este mismo sentido ha señalado MENÉNDEZ MORENO A. que la presencia del derecho de propiedad en el Protocolo 1 "se interpretó inicialmente como carente de fuerza jurídica, pero a partir de los años ochenta el derecho de propiedad ha sido el tercer derecho más violado" ("Los principios...cit. p. 11).

94 MARTÍNEZ MUÑOZ, Y: ult. op. cit. p. 187.

95 Véase el profundo trabajo de QUINTAS SEARA A.: "El artículo 1 del Protocolo ... cit. p. 215 y siguientes.

la mera expectativa legítima de derecho del ciudadano está protegida por el artículo 1 del Protocolo 1 del Convenio[96]. Incluso en lo que atañe a derechos de propiedad revocables, también estos serán objeto de protección, al menos hasta que no sean objeto de revocación.

En este mismo orden de ideas, la expresión "bienes" es objeto de delimitación en términos muy amplios, de modo que hay que incluir como protegidos, no sólo lo que podrían considerarse bienes materiales, sino también elementos tales como una clientela profesional, licencias comerciales, rentas futuras, etc.[97].

Un requisito necesario, pero no suficiente, establecido en el citado artículo 1, para que no se considere menoscabado el derecho de propiedad, es decir, para que sean aceptables las "privaciones", limitaciones o las injerencias que el aludido precepto permite consiste en que "deriven de las condiciones previstas por la ley". Esto es, que se cumpla en definitiva con el principio de legalidad, entendido en términos compatibles con el Estado de Derecho y equivalente por tanto dicha expresión a "prevista en la ley" o "prescrita por la ley"[98]. A partir de este primer requisito formal, el Tribunal ha prestado especial atención a los aspectos sustantivos de las leyes que pudieran afectar al derecho de propiedad y ello en varios sentidos:

De una parte, las disposiciones reguladoras de las posibles intromisiones en el derecho de propiedad han de ser *accesibles, precisas y previsibles*. En definitiva, no basta con el cumplimiento de la legalidad formal sino que se hace necesario también contrastar la "calidad" de la ley[99].

96 Véase la "Guida... cit, p. 7-8 aunque matiza que para que esa expectativa sea legítima debe ser de naturaleza más concreta que una mera esperanza y debe estar basada en una disposición jurídica o en un acto jurídico, como una decisión judicial que incide sobre el derecho patrimonial en cuestión" (p.9).

97 "Guida... cit. p 8-15.

98 Caso Bélane Nagy contra Hungría.

99 Ya desde el caso Lithgow y otros contra el Reino Unido de 1986 son reiteradísimas las decisiones que insisten en esta exigencia. Véase la Guida...cit. Puede verse también el trabajo de SOLER ROCH, M.T. (*Deber de contribuir… cit*. p. 7 y ss) donde se matiza la diferencia entre previsibilidad y retroactividad de la norma.

En este mismo sentido el Tribunal declaró que la retroactividad no es por sí misma, contraria al

Y de otra parte, la existencia en la norma de *un interés general que justifique la injerencia* en el derecho de propiedad, lo que exige que no se establezca una carga desproporcionada o excesiva sobre el ciudadano y, en definitiva que exista un equilibrio justo entre esos intereses en conflicto[100].

Una vez delimitado el contenido formal y sustantivo de la ley que limite el derecho de propiedad, el segundo párrafo del artículo 1 del Protocolo 1 del Convenio consagra la "excepción tributaria", conforme a la cual los estados pueden aprobar las leyes que juzguen necesarias para garantizar el pago de los impuestos u otras contribuciones, siendo por tanto las detracciones coactivas derivadas de las leyes tributarias, no contrarias, en principio, al derecho de propiedad.

Con base en ello el Tribunal, reconociendo que el impuesto representa una intromisión en el derecho de propiedad ya que priva al contribuyente de un bien (el dinero que debe pagarse por ese tributo), viene admitiendo un amplio margen de discrecionalidad en la apreciación de las circunstancias de todo orden, económico, social o político, con base en las cuales tiene lugar la estructuración y ordenación de las distintas figuras y en la configuración de su contenido concreto de los tributos[101]. Debiendo tenerse en cuenta también que tales intromisiones pueden producirse no ya en relación con el contenido de la ley que establece un tributo, sino también respecto de aquellas actuaciones que desarrollan los estados en los procedimientos de aplicación de los tributos en términos no respetuosos de ese derecho de propiedad[102].

---

derecho de propiedad, en un caso en el que se pretendía salvar con una ley retroactiva lo previsto en una disposición reglamentaria declarada nula (caso Building Society y otros versus Reino Unido).

100 Véase Guida... cit. p. 22 y siguientes, el de QUINTAS SEARA, A. citado p. 206 y siguientes. Como ha señalado PÉREZ ROYO, F. en lo que atañe a la materia tributaria, la intromisión que representa en el derecho de propiedad un tributo se encuentra justificada "en la medida en que se mantenga el equilibrio entre intereses privados e intereses públicos y la limitación de los primeros en función de los segundos mantenga una relación de proporcionalidad" (op. cit. p.27). Véase también noticia de esta posición jurisprudencial en MARTÍNEZ MUÑOZ, Y "Jurisprudencia… cit. p.1172 y siguientes) o MENÉNDEZ MORENO, A ("Los principios.... cit. p. 11 y siguientes).

101 Guida... p. 58 y siguientes.

102 Por citar algún caso específico, cabe llamar la atención sobre el caso Hentrich versus Francia,

Como corolario a lo expuesto se pueden extraer algunas conclusiones sobre la "delimitación de espacios" entre el deber de contribuir y el derecho de propiedad:

El carácter mutable del contenido esencial del derecho de propiedad impide que se fijen límites precisos al legislador tributario a la hora de configurar los distintos tributos que conforman nuestro ordenamiento, pero, a la vista tanto de la doctrina de nuestro Tribunal Constitucional (que analiza la adecuación de los tributos indistintamente sea en función del principio de no confiscatoriedad, sea en atención al derecho fundamental) como del Tribunal Europeo de los Derechos Humanos (que la contempla sobre la base exclusiva del derecho de propiedad que es el establecido en el artículo 1 del Protocolo 1 del Convenio), la mención del artículo 31,1 de la Constitución a la no confiscatoriedad nada añade para el examen de los límites a la propiedad privada[103].

De otro lado, la consideración de que el sistema tributario en su conjunto debe respetar el derecho de propiedad, con independencia de que también deba ser respetado por cada uno de los impuestos que lo integran, tampoco ofrece ningún asidero adicional en la fijación de los límites al deber de contribuir y sin que sea posible por otra parte, concluir sobre la existencia de un límite cuantitativo (en términos de porcentaje máximo de tipo de gravamen o de cuota tributaria respecto de la base imponible) por encima

---

la norma tributaria establecía un derecho de adquisición a favor de la Hacienda Pública cuando el precio declarado en una transmisión fuera inferior en un determinado porcentaje al valor real del bien. El Tribunal admitió dicho derecho e incluso su carácter discrecional, pero no cuando la medida se produjera de manera arbitraria o selectiva; También resulta de interés el caso Metalco versus Hungría, en el cual la Hacienda embarga una propiedad para garantizar una deuda, no procede a su ejecución y dicha deuda es cancelada, sin embargo, se mantiene el embargo durante dos años. La sociedad embargada es objeto de liquidación y el activo embargado, con el transcurso del tiempo, ha perdido su valor. Para el seguimiento de estos pronunciamientos del TEDH resultan de especial utilidad e interés los comentarios jurisprudenciales elaborados por MARTÍNEZ MUÑOZ, Y, en la Revista Española de Derecho Financiero, a partir del número 147, del año 2010, sobre todas estas materias.

103 Comparto pues plenamente la opinión de PALAO TABOADA cuando afirma que dicha mención constitucional "no constituye un acierto" y que sencillamente debe ser considerado como "equivalente a contrario al principio de propiedad privada"(*Capacidad*...cit. p. 127).

del cual pueda considerarse que un tributo concreto es inconstitucional. Los intentos realizados por algún Tribunal Constitucional no ofrecen resultados alentadores o satisfactorios.

La decisión sobre el contenido de los distintos tributos, el ejercicio en definitiva del poder tributario por parte de los entes públicos es, ante todo, una decisión de carácter político en la que inciden una multiplicidad de circunstancias que justifican o pueden justificar la injerencia que el tributo representa en el derecho de propiedad, pero cuya adecuación a las exigencias constitucionales derivadas de este derecho fundamental deberán apreciarse en función del contenido específico de ese tributo, atendiendo no sólo al hecho imponible del mismo, sino a la configuración que en aquél se haga de los distintos elementos de cuantificación de la obligación tributaria.

La existencia de motivos extrafiscales en los tributos, en los cuales la manifestación de capacidad económica gravada es notablemente más tenue, o incluso inexistente, que en los tributos recaudatorios, no implica tampoco que tales tributos sean inconstitucionales, en la medida en la que la propia Constitución contempla límites al derecho de propiedad, con base en la función social que aquélla debe cumplir y los tributos con fines extrafiscales, sin duda, pueden, a priori, perseguir fines de interés social constitucionalmente protegidos. Por ello, la actuación del legislador tributario ha de estar inspirada en un justo equilibrio entre los intereses en conflicto y en la proporcionalidad de las medidas adoptadas, de ahí que, será la apreciación de la concurrencia o no de las circunstancias señaladas (equilibrio y proporcionalidad) las que permitan determinar la adecuación constitucional de las distintas figuras tributarias desde la perspectiva del derecho de propiedad, sin embargo, pese a representar tanto uno como otra una cierta delimitación entre tributo y propiedad privada, el deslinde sigue siendo notablemente complejo.

IV. DERECHO A LA INTIMIDAD COMO LÍMITE AL DEBER DE COLABORAR E INFORMAR

Como se expuso con anterioridad, la configuración normativa de un sistema tributario es, *per se*, insuficiente para garantizar los ingresos necesarios para la financiación de los gastos públicos. A tal efecto, se hace imprescindible que se instrumenten los mecanismos adecuados para que la Administración Pública pueda controlar la correcta actuación de los ciudadanos en la cuantificación de sus respectivas deudas tributarias surgidas de la realización de los diferentes hechos imponibles que integran el sistema[104].

Para ello es necesario que el legislador regule los distintos procedimientos de control tributario y establezca, igualmente, respecto de los ciudadanos, tanto sobre los contribuyentes que realizan el hecho imponible, como sobre aquéllos que se relacionan con los anteriores, a los que la LGT califica como obligados tributarios, distintos deberes de colaboración o información a través de los cuales se dote de efectividad al deber de contribuir[105].

En relación con los contribuyentes, los distintos modelos de autoliquidación, aprobados por la Administración, para las más importantes figuras tributarias de nuestro sistema, contemplan variadas exigencias informativas para facilitar un primer y elemental control por parte de aquélla. Sin embargo, para que

104 La articulación del nuevo modelo de relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes a partir de la generalización del modelo de autoliquidación como instrumento básico de aplicación de los tributos y sus consecuencias en relación con el deber de colaboración, fue descrita ya por CASADO OLLERO, G. en "La colaboración con la Administración Tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco. Revista Hacienda Pública Española, 1981, n. 68, p. 151 y siguientes. Aunque el contenido normativo de ese deber de colaboración, como se expondrá posteriormente, se ha ido hipertrofiando notablemente con el transcurso del tiempo y las actuaciones normativas de los poderes públicos.

105 Como destacara HERRERA MOLINA, P., el deber de información integra el deber de contribuir, aunque carece de naturaleza patrimonial (*La potestad de información tributaria sobre terceros,* Ed. La Ley. Madrid 1993, p. 70 y siguientes).

ese control tenga una mínima efectividad, la Hacienda Pública debe estar en posesión de otros datos con los que contrastar la información facilitada en las autoliquidaciones por el sujeto pasivo, de ahí que, la Ley General Tributaria, y los Reglamentos de desarrollo de aquélla, fundamentalmente el de Gestión e Inspección (así como algunas leyes tributarias concretas), regulen diversos deberes de colaboración e información de terceros respecto de datos que obran en su poder en relación con otros obligados tributarios. ¿Entra ello en conflicto con el derecho fundamental a la intimidad a que tienen derecho esos otros obligados regulado en el artículo 18 de la Constitución?

A esta pregunta el Tribunal Constitucional ha dado una respuesta obvia: "la colisión entre el derecho fundamental a la intimidad personal y familiar (art. 18.1 CE) y el deber constitucional de contribuir a los gastos públicos (art. 31.1 CE) implica la inexistencia, frente a la Administración tributaria u otros poderes públicos, de un pretendido derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del contribuyente con trascendencia tributaria o relevancia fiscal que haga inoperante el deber tributario que el art. 31.1 de la Constitución consagra, pues ello impediría una distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos en cuanto bien constitucionalmente protegido que es un objetivo claramente legítimo desde la perspectiva constitucional"[106]. Sin embargo, como siempre, el demonio está en los detalles y, volviendo la oración por pasiva, tampoco cabe afirmar que, con base en el deber de contribuir, la administración goce de un poder absoluto para obtener del propio contribuyente o de terceros, todo tipo de información sobre aquél.

106 SSTC 110/1984, 76/1990, 57/1994 y Auto 197/2003. Un análisis crítico de la primera de las sentencias citadas puede encontrarse en ESCRIBANO LÓPEZ, F.: *op. cit*. p. 408-420. En la misma se analizaba si el secreto bancario formaba o no parte del derecho a la intimidad concluyendo que, reconociéndose la pertenencia de la situación económica del ciudadano al ámbito del derecho a la intimidad, debe prevalecer el interés fiscal de la Hacienda al conocimiento de tal información.

Una postura contraria en torno a si en la referida sentencia del Tribunal Constitucional se enmarcaba la situación económica del ciudadano dentro del derecho a la intimidad fue la sostenida por HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M., para el cual, en dicha sentencia se sostenía que "los datos referidos a la actividad económica de una persona no tienen en sí relevancia para la intimidad personal y familiar del contribuyente, aunque, si llegaran a tenerla, primaría el deber de contribuir frente al derecho a la intimidad" ("Intimidad, tributos y protección de datos personales" Indret. Revista para el análisis del derecho, abril 2007, n. 2, p. 10).

Ciertamente, ha de darse por sentado que, como mínimo dicha información habrá de tener trascendencia para la correcta aplicación de los tributos; no obstante, sobre esta cuestión se volverá con posterioridad.

En todo caso y dado que ambas posiciones extremas conducen a resultados insatisfactorios, habrá de reconocerse que, al igual que sucede con el derecho de propiedad, se hace necesario fijar los límites al derecho a la intimidad, que, con base en el deber de contribuir, permiten al legislador exigir información que, de no existir aquel deber, estaría cubierta por el aludido derecho. Si se quiere, por no utilizar el término límite, es necesario delimitar la zona en la cual pueden confluir en situación de conflicto el deber de contribuir y el derecho a la intimidad[107]. Ello supone reiterar cuanto se señaló sobre el carácter mutable del contenido esencial de los derechos fundamentales consagrados en la Constitución, por tanto, predicable también del derecho a la intimidad, y cuyos perfiles, por ende, se van alterando en función de la propia evolución social[108].

Nuestro Tribunal Constitucional ha descrito o definido en diversas sentencias qué haya de entenderse, en abstracto, por derecho a la intimidad[109] y lo que ello implica, que no es otra cosa que "la existencia de un ámbito propio y reservado frente a la acción y el conocimiento de los demás, necesario, según

107 Más exactamente, y como ha destacado acertadamente GARCÍA BERRO, F., en lugar de hablar de límites al derecho a la intimidad derivados del deber de contribuir, lo que procede es "delimitar negativamente su contorno, reduciendo a sus justos términos los perfiles objetivos del derecho cuando se produce su confluencia con otro bien o valor constitucional para cuya efectividad es imprescindible desvelar determinados datos "íntimos""("Derechos y garantías constitucionales en los procedimientos tributarios. Situación actual y perspectivas de reforma". Revista Española de Derecho Financiero, 2011, n. 109-110, p. 279).

108 Ya en 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, se señala en su artículo 2, 1 que " quedará delimitada por las leyes y por los usos sociales atendiendo al ámbito que, por sus propios actos, mantenga cada persona reservada para sí misma o su familia".

109 "Es un derecho fundamental vinculado a la propia personalidad que deriva de la dignidad de la persona que el art. 10,1 CE reconoce", siendo su objeto el de "garantizar un ámbito reservado de la vida de las personas frente a la acción y conocimiento de terceros, sean poderes públicos o particulares" (Auto TC 197/2003); o, según se describe en la sentencia 143/1994, "ese ámbito propio que el individuo tiene derecho a mantener reservado frente al conocimiento y a la acción de los demás".

las pautas de nuestra cultura, para mantener una calidad mínima de la vida humana"[110]. El problema, como ya se ha señalado anteriormente, radica en determinar cuál sea su contenido esencial o, si se quiere, en su delimitación en relación con el deber de contribuir. Por lo demás, comparto la idea conforme a la cual no puede "formularse aisladamente un ámbito objetivo del derecho de vida privada protegido con carácter general por el derecho a la intimidad, prescindiendo de otros preceptos constitucionales que son determinantes de su alcance en cada situación concreta"[111].

Es claro a la vista de la jurisprudencia constitucional[112] que los datos económicos del ciudadano, su situación económica, forman parte de su derecho fundamental a la intimidad reconocido no sólo en nuestra Constitución, sino también, en la Carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea y en el Convenio Europeo para la protección de los derechos humanos[113]. Ello, no obstante, la correcta aplicación de las distintas figuras que integran el sistema tributario justifica, en una primera aproximación, la intromisión constitucionalmente admisible de los poderes públicos en la obtención de datos económicos del contribuyente que se integran en dicho derecho, pudiendo por tanto recabar datos de contenido patrimonial, aunque no sólo, siempre que esos datos, esa información, tenga trascendencia tributaria.

Ese deber de colaboración o información que se impone a los obligados tributarios en la legislación ordinaria y que se justifica constitucionalmente

110 Sentencia 209/1988.

111 GARCÍA BERRO, F.: op. cit . p. 279-280.

112 Sobre la evolución de nuestra jurisprudencia constitucional en orden al reconocimiento de que la intimidad económica forma parte del derecho a la intimidad o, al menos, que facilitar a la Hacienda Pública datos económicos del contribuyente puede afectar a aquélla, véase AGUALLO AVILÉS, A.: "Aproximación al contenido constitucional de los derechos a la intimidad y a no autoincriminarse: Una interpretación constitucional de las SSTTCC 110/1984 y 76/1990". Quincena Fiscal 2003, n. 21-22, p 22 y siguientes. Más recientemente, en torno a esta cuestión puede verse a DE LA PEÑA AMORÓS, M.M. *El deber de información*. Madrid, 2020. p. 92 y siguientes.

113 AGUALLO AVILÉS A. (op. ult. cit. p. 14), resume acertadamente la jurisprudencia del TEDH en los siguientes términos: "tanto la información económica del sujeto como las relaciones profesionales y comerciales que este mantiene constituyen, respectivamente, datos y ámbitos protegidos por el derecho a la intimidad".

en el deber de contribuir, tampoco tiene, por tanto, un carácter absoluto e incondicionado.

Si ha de facilitarse información que forma parte del derecho a la intimidad para que no se menoscaben los ingresos públicos, para que los ciudadanos den correcto cumplimiento al deber de contribuir, el criterio que justifique la injerencia en el derecho a la intimidad no puede ser otro que el de que la información, que afecta a dicho derecho y que debe ser aportada por el propio contribuyente o por terceros, tenga trascendencia tributaria, es decir, que sea útil y necesaria para la consecución de la finalidad señalada, que no es otra que permitir a la Hacienda Pública el control de la actuación de los ciudadanos en la determinación de las obligaciones tributarias que les afectan por haber realizado el hecho imponible del tributo.

Ciertamente, el concepto "trascendencia tributaria", es un concepto jurídico indeterminado y habrá de ponderarse en función de la injerencia que representa la información a suministrar respecto de la intromisión que con ello se produce en el derecho a la intimidad, pero, como se ha expuesto, no se puede, mediante la consideración de que cualquier dato económico tiene trascendencia tributaria, vaciar de contenido el derecho a la intimidad ¿Hay acaso algún dato económico referido a una persona que no tenga mediata o inmediatamente, directa o indirectamente, trascendencia para la aplicación de algún tributo sobre la renta, el patrimonio o el gasto, de esa persona?[114].

Por tanto, lo que ha de ponderarse es si la trascendencia tributaria de la información a facilitar justifica la injerencia en el derecho a la intimidad y, para ello no basta con la afirmación de que la información tiene trascendencia tributaria -todo dato de contenido económico, como se acaba de señalar,

114 A pesar de la dificultad que presenta la concreción de esta categoría conceptual, la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 2003 definió la trascendencia tributaria como "la cualidad de aquellos hechos o actos que puedan ser útiles a la Administración para averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el artículo 31,1 de la Constitución de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica y poder, en caso contrario, actuar en consecuencia, de acuerdo con la Ley" (en el mismo sentido en la 747/2014). Tampoco esta definición aclara mucho al respecto.

lo tiene- sino que habrá que considerar los intereses en conflicto desde el punto de vista del principio de proporcionalidad, de modo que, valorando las circunstancias de cada caso, constitucionalmente se justifique la medida adoptada. En definitiva, la trascendencia tributaria de la información como justificativa de la injerencia en el derecho a la intimidad debe tener en cuenta el menoscabo en el derecho que dicha información representa respecto de la utilidad que esa información ofrece para la consecución del objetivo constitucional que se pretende alcanzar: el control del correcto cumplimiento del deber de contribuir por parte de los ciudadanos, lo que determina, como se ha señalado, que, para que se respete el principio de proporcionalidad, las restricciones y condiciones previstas en la ley no pueden ser demasiado amplias e indeterminadas, si se quiere que la injerencia en el derecho a la intimidad respete el principio de proporcionalidad[115].

Deben aceptarse pues las injerencias derivadas del deber de información cuando, la información tenga trascendencia tributaria y la importancia de dicha información para controlar el deber de contribuir por parte de los ciudadanos, sean proporcionadas a la intromisión que representa en el derecho a la intimidad del ciudadano afectado por dicha información.

Si acudimos al Convenio Europeo para la protección de los derechos humanos, esa misma idea la encontramos en su artículo 8, en el que tras consagrar el derecho de toda persona al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de su correspondencia (el derecho a la intimidad), admite limitaciones condicionadas en su número 2: "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". Es evidente que para la consecución del bienestar económico del país resulta imprescindible que se garanticen los ingresos tributarios, pero, el propio precepto establece el marco en el que tales injerencias pueden producirse.

115 Sobre esta idea se volverá ulteriormente al analizar la legislación a través de la cual se regula el deber de información. Puede verse MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: "La tensión...cit. p. 192 y siguientes.

Otro tanto cabe decir de lo previsto en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea que, tras consagrar en su artículo 7 el derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y sus comunicaciones, en el artículo 52, relativo al alcance e interpretación de los derechos y principios, dispone que "cualquier limitación del ejercicio de los derechos y libertades reconocidos por la presente Carta deberá ser establecida por ley y respetar el contenido esencial de dichos derechos y libertades: Dentro del principio de proporcionalidad, sólo podrán introducirse cuando sean necesarias y respondan efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la Unión o a la protección de los derechos y libertades de los demás"[116].

En definitiva, la trascendencia tributaria de la información a facilitar a la Administración tributaria es un requisito necesario, pero, por sí sólo no suficiente para justificar la injerencia que ello representa en el derecho a la intimidad. A la vista de la Carta y del Convenio, parece evidente que -además de la trascendencia tributaria, que constituye una exigencia que resulta obvia, se contemple o no específicamente, respecto del deber de informar-, es necesario que dicho deber se regule por ley y, adicionalmente, que la finalidad perseguida en cada caso sea proporcionada respecto de la injerencia que causa en el derecho a la intimidad.

La referencia al principio de proporcionalidad a la hora de justificar la medida restrictiva del derecho a la intimidad representada por el deber de informar se encuentra también en nuestra Jurisprudencia Constitucional. El máximo intérprete de la Constitución tiene declarado que para comprobar si dicha medida supera el juicio de proporcionalidad "es necesario constatar si cumple los tres siguientes requisitos o 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

116 Puede verse el trabajo de PRENDES VALLE, M.: "La trascendencia tributaria. Un límite legal al derecho a la intimidad y a la protección de datos personales", p. 1 a 9, en hhtp//elderecho.com/la trascendencia...

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)"[117]y la doctrina se ha pronunciado sobre la necesidad de estas exigencias[118].

No basta pues, para que se entienda constitucionalmente aceptable para justificar la injerencia en el derecho a la intimidad, que la información que se exija tenga trascendencia tributaria, sino que, a partir de ahí, adicionalmente, tal exigencia ha de ser idónea y eficaz para garantizar el correcto cumplimiento del deber de contribuir y proporcional a la merma que dicha exigencia de información produce en la intimidad de los sujetos afectados[119].

En este orden de ideas, resulta de interés realizar un análisis de la legislación ordinaria para determinar dónde ubica ésta los límites que al deber de contribuir impone el derecho fundamental a la intimidad. Para ello, se exponen, en primer lugar, aquellas normas que imponen y regulan, con alcance general, deberes a sujetos que por ello resultan obligados a facilitar información respecto de terceros; de otra parte, en segundo lugar, el uso que la Administración tributaria puede hacer de la información obtenida a partir de ese genérico deber de colaboración, y, por último, se analizarán esos mismos deberes del contribuyente en los procedimientos de aplicación de los tributos.

117 Sentencia 170/2013, aunque ya en otras anteriores se manifestó en el mismo sentido, así: la 186/2000, 14/2013, 89/2006 o 96/2012.

118 Son los casos, entre otros, de HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M.: op. cit. p. 8; MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. "La tensión... cit. p. 204-205; MOSCHETTI, F.: op. cit. p. 737; SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E.: "Algunas cuestiones controvertidas en relación con los requerimientos de información de terceros. Un análisis jurisprudencial", Quincena Fiscal, 2018, n. 5, p. 136.

119 Con expresión feliz se refirió a la incorporación del principio de proporcionalidad a la entonces futura Ley General Tributaria como de "interdicción de la excesividad", FALCÓN TELLA, R. en "Un principio fundamental que la nueva LGT debería reconocer expresamente: El principio de proporcionalidad" Quincena Fiscal, 2003, n. 13, p. 16. Ha de aclararse que, como es obvio, su ulterior mención en la LGT, en el art. 3,2 se proyecta sobre la aplicación del sistema tributario. En consecuencia, afecta a los requerimientos de información individualizados no a los que son consecuencia de las normas que regulen el deber de información, respecto de las cuales la proporcionalidad exigible resulta de la doctrina constitucional a que anteriormente se ha hecho mención.

La obligación de información se configura en los artículos 93 a 95 de la Ley General Tributaria delimitándose en el número 1 del primero de ellos, el alcance de dicho deber, disponiendo que "las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de la Ley [entes carentes de personalidad jurídica], estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas". En este mismo precepto se mencionan, a título ejemplificativo, algunos de los sujetos sometidos a este deber[120].

El número 2 del artículo 93 menciona las dos modalidades a través de las cuales se articula el cumplimiento de este deber de información, en lo que se ha dado en llamar por suministro o por captación[121]; el número 3 especifica que el secreto bancario no opera como límite al deber de informar[122], mientras

120 El precepto continúa con arreglo al siguiente tenor literal:

"a) Los retenedores y los obligados a realizar ingresos a cuenta deberán presentar relaciones de los pagos dinerarios o en especie realizados a otras personas o entidades.

b) Las sociedades, asociaciones, colegios profesionales u otras entidades que, entre sus funciones, realicen la de cobro de honorarios profesionales o de derechos derivados de la propiedad intelectual, industrial, de autor u otros por cuenta de sus socios, asociados o colegiados, deberán comunicar estos datos a la Administración tributaria.

A la misma obligación quedarán sujetas aquellas personas o entidades, incluidas las bancarias, crediticias o de mediación financiera en general que, legal, estatutaria o habitualmente, realicen la gestión o intervención en el cobro de honorarios profesionales o en el de comisiones, por las actividades de captación, colocación, cesión o mediación en el mercado de capitales.

c) Las personas o entidades depositarias de dinero en efectivo o en cuentas, valores u otros bienes de deudores a la Administración tributaria en período ejecutivo estarán obligadas a informar a los órganos de recaudación y a cumplir los requerimientos efectuados por los mismos en el ejercicio de sus funciones.

d) Las personas y entidades que, por aplicación de la normativa vigente, conocieran o estuvieran en disposición de conocer la identificación de los beneficiarios últimos de las acciones deberán cumplir ante la Administración tributaria con los requerimientos u obligaciones de información que reglamentariamente se establezcan respecto a dicha identificación".

121 Según el cual, "Las obligaciones a las que se refiere el apartado anterior deberán cumplirse con carácter general en la forma y los plazos que reglamentariamente se determinen, o mediante requerimiento individualizado de la Administración tributaria que podrá efectuarse en cualquier momento posterior a la realización de las operaciones relacionadas con los datos o antecedentes requeridos".

122 Conforme al siguiente tenor literal: "El incumplimiento de las obligaciones establecidas en este artículo no podrá ampararse en el secreto bancario.

que en el número siguiente se mencionan los distintos secretos que limitan ese deber[123].

Hay que alcanzar el número 5 del artículo 93 para que, con ocasión de la regulación del secreto profesional, se haga mención del derecho a la intimidad como límite al deber de información[124].

Antes de entrar a analizar con detalle algunas de las cuestiones que plantea la regulación recogida en la Ley General Tributaria, parece conveniente hacer algunas consideraciones de alcance general, así:

Los requerimientos individualizados relativos a los movimientos de cuentas corrientes, depósitos de ahorro y a plazo, cuentas de préstamos y créditos y demás operaciones activas y pasivas, incluidas las que se reflejen en cuentas transitorias o se materialicen en la emisión de cheques u otras órdenes de pago, de los bancos, cajas de ahorro, cooperativas de crédito y cuantas entidades se dediquen al tráfico bancario o crediticio, podrán efectuarse en el ejercicio de las funciones de inspección o recaudación, previa autorización del órgano de la Administración tributaria que reglamentariamente se determine.

Los requerimientos individualizados deberán precisar los datos identificativos del cheque u orden de pago de que se trate, o bien las operaciones objeto de investigación, los obligados tributarios afectados, titulares o autorizados, y el período de tiempo al que se refieren.

La investigación realizada según lo dispuesto en este apartado podrá afectar al origen y destino de los movimientos o de los cheques u otras órdenes de pago, si bien en estos casos no podrá exceder de la identificación de las personas y de las cuentas en las que se encuentre dicho origen y destino".

123 "Los funcionarios públicos, incluidos los profesionales oficiales, estarán obligados a colaborar con la Administración tributaria suministrando toda clase de información con trascendencia tributaria de la que dispongan, salvo que sea aplicable:

a) El secreto del contenido de la correspondencia.

b) El secreto de los datos que se hayan suministrado a la Administración para una finalidad exclusivamente estadística.

c) El secreto del protocolo notarial, que abarcará los instrumentos públicos a los que se refieren los artículos 34 y 35 de la Ley de 28 de mayo de 1862, del Notariado, y los relativos a cuestiones matrimoniales, con excepción de los referentes al régimen económico de la sociedad conyugal.

124 En los siguientes términos: "La obligación de los demás profesionales de facilitar información con trascendencia tributaria a la Administración tributaria no alcanzará a los 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. Tampoco alcanzará a aquellos datos confidenciales de sus clientes de los que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa. Los profesionales no podrán invocar el secreto profesional para impedir la comprobación de su propia situación tributaria".

Tanto respecto de la regulación vigente como de la anterior a 2003 (muy similar a la actual) hay que destacar la escasez de límites que, por mor del derecho a la intimidad, deberían haberse contemplado de manera más específica en aquella ley [125]. En este sentido, la normativa expuesta permite que el poder ejecutivo establezca, mediante disposiciones de carácter reglamentario obligaciones de información por suministro y que la administración tributaria en procedimientos de aplicación de los tributos, incluso en ausencia de un procedimiento concreto, pueda obtener información solicitada de modo individualizado, sin conocimiento o posibilidad de oposición por parte del sujeto cuya intimidad se ve afectada por la información solicitada, sin más límites que la "trascendencia tributaria" o el origen de la información, a salvo de los secretos específicamente mencionados que deben ser respetados[126].

Esta ausencia de límites específicos, unido a otras circunstancias a las que posteriormente se aludirá ha hecho que el Reglamento General de Gestión e Inspección venga paulatinamente ampliando el elenco de supuestos en los cuales los ciudadanos tienen obligación de suministrar información de terceros, que no son pocos:

-- Obligación de informar sobre las operaciones con terceras personas (arts. 31 a 35).

125 Como señala críticamente SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E. la ausencia de construcción alguna en relación con las garantías que debería revestir el conocimiento de datos por parte de la Administración, se "refleja en la normativa reguladora de los deberes de información en la LGT en la que de manera muy débil y prácticamente "testimonial" se contemplan algunos derechos de los sujetos afectados por dichas actuaciones". En "Algunas cuestiones controvertidas en relación con los requerimientos de información de terceros. Un análisis jurisprudencial", Quincena Fiscal 2018, n. 9, p. 132.

126 Como gráficamente afirmara SESMA SÁNCHEZ, B, en relación con la anterior regulación, idéntica a la actual desde la perspectiva que se examina, la misma es tan mínima como irrelevante (op. cit. p. 183), o como señala SÁNCHEZ LÓPEZ. M.E. (op, cit. p. 135), la normativa "ha dejado a la Administración Tributaria un margen de actuación demasiado amplio que deja al descubierto la situación de desequilibrio y desprotección en que se encuentra el sujeto titular de los datos objeto de suministro".

-- Obligación de informar sobre cuentas, operaciones y activos financieros (arts. 37 a 42 quater RGGI), que, a su vez, contempla una multiplicidad de obligaciones específicas[127].

-- Obligaciones de información respecto de determinadas operaciones con Deuda Pública del Estado, participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda (arts. 43 y 44).

-- Obligaciones de información de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal (arts. 45 a 49 bis)[128].

-- Otro conjunto variado de obligaciones de información (arts. 50 a 54 ter): Sobre la constitución, establecimiento, modificación o extinción de entidades; sobre personas o entidades que no han comunicado su número de identificación fiscal o que no han identificado los medios de pago empleados al otorgar escrituras o documentos donde consten los actos o contratos intervenidos por un notario; sobre las subvenciones o indemnizaciones derivadas del ejercicio de actividades agrícolas, ganaderas o forestales; sobre las aportaciones a sistemas de previsión social; sobre operaciones financieras relacionadas con bienes inmuebles; sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero; y sobre la cesión de uso de viviendas con fines turísticos[129].

127 Sobre cuentas en entidades de crédito; de cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua entre estados; sobre préstamos y créditos y movimientos de efectivo; de cobros efectuados mediante tarjetas de crédito o débito; sobre valores, seguros o rentas; sobre titulares de cuentas u otras operaciones que no hayan facilitado el número de identificación fiscal; sobre el libramiento de cheques por parte de entidades de crédito; sobre determinadas operaciones con activos financieros; sobre cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero y sobre valores, derechos, seguros y rentas depositadas, gestionadas u obtenidas en el extranjero.

128 Sobre esta obligación tiene especial incidencia en relación con los abogados la sentencia del TJUE de 8 de diciembre de 2022.

129 Si ya en el año 2001 SESMA SÁNCHEZ, B (*La obtención de información tributaria, Ed. Aranzadi, 2001,* p. 45) destacaba en relación con esta obligación de información por suministro, la generosa utilización que se había hecho de esta posibilidad a través de disposiciones de carácter reglamentario. Basta ver la fecha en la que se introdujeron en el Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria muchas de las obligaciones de información recogidas en el texto, para constatar que el uso que se ha hecho de tal posibilidad ha crecido exponencialmente. En esta evolución, lógicamente, inciden otros factores. Entre otros, los avances en que se han producido en el ámbito de la asistencia mutua entre

Obviamente, cada una de las aludidas obligaciones de información da lugar a la existencia de uno o varios modelos de declaración cuyo contenido y campos a rellenar no es precisamente sencillo de cumplimentar según el modelo de que se trate, pero cualquier ciudadano sometido a alguno de tales deberes sabe, que su confección requiere notables dosis de tiempo (y en ocasiones también de paciencia). Ciertamente existen programas informáticos que facilitan, no siempre, su elaboración, pero el tiempo que ello requiere no es precisamente escaso en relación con la mayor parte de estos [130].

administraciones de distintas jurisdicciones fiscales en la prevención y lucha contra el fraude fiscal (FATCA, CRS, directivas de la UE en materia de cooperación administrativa, etc.) y, por supuesto, las posibilidades que ha abierto la tecnología para el tratamiento informático de los datos (perfilado de riesgo fiscal, etc.). Las herramientas informáticas de la Agencia Tributaria permiten la explotación de datos masivos e indiscriminados, una realidad que se ve favorecida, precisamente, por el déficit de la norma tributaria (NAVARRO EGEA, M., "El requerimiento de la AEAT al CGPJ sobre datos de abogados y procuradores, deber de contribuir y protección de datos personales", *Revista Técnica Tributaria*, n. 125, p. 17).

130 Si se accede a la página Web de la Agencia Tributaria se puede obtener la relación de los modelos aprobados para la presentación de declaraciones informativas. Se trata de los siguientes:

Modelo 038. Declaración Informativa. Relación de operaciones realizadas por entidades inscritas en Registros públicos.

Modelo 156. Declaración Informativa. Cotizaciones de afiliados y mutualidades a efectos de la deducción por maternidad. Resumen anual.

Modelo 159. Declaración Informativa. Declaración anual de consumo de energía eléctrica.

Modelo 165. Declaración Informativa de certificaciones individuales emitidas a los socios o partícipes de entidades de nueva o reciente creación.

Modelo 170. Declaración Informativa. Declaración anual de las operaciones realizadas por los empresarios o profesionales adheridos al sistema de gestión de cobros a través de tarjetas de crédito o de débito.

Modelo 171. Declaración Informativa. Declaración anual de imposiciones, disposiciones de fondos y de los cobros de cualquier documento.

Modelo 179. Declaración informativa anual de la cesión de uso de viviendas con fines turísticos

Modelo 180. Declaración Informativa. Retenciones e ingresos a cuenta. Rendimientos procedentes del arrendamiento de inmuebles urbanos. Resumen anual.

Modelo 181. Declaración Informativa. Préstamos y créditos, y operaciones financieras relacionadas con bienes inmuebles.

Modelo 182. Declaración Informativa. Donativos, donaciones y aportaciones recibidas.

Modelo 184. Declaración Informativa. Entidades en régimen de atribución de rentas. Declaración anual.

Modelo 185. Declaración Informativa. Declaración informativa mensual de los órganos y entidades gestores de la Seguridad Social y Mutualidades.

Modelo 186. Declaración Informativa. Suministro de información relativa a nacimientos y defunciones.

Modelo 187. Declaración Informativa. Acciones y participaciones representativas del capital o del patrimonio de las instituciones de inversión colectiva y resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta de IRPF, IS e IRNR en relación con rentas o ganancias patrimoniales obtenidas como consecuencia de transmisiones o reembolsos de esas acciones y participaciones y derechos de suscripción.

Modelo 188. Declaración Informativa. Retenciones e ingresos a cuenta. Rentas o rendimientos del capital mobiliario procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez. Resumen anual.

Modelo 189. Declaración Informativa. Valores, seguros y rentas. Declaración anual.

Modelo 190. Declaración Informativa. Retenciones e ingresos a cuenta. Rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de rentas. Resumen anual.

Modelo 192. Declaración Informativa. Operaciones con Letras del Tesoro. Declaración anual.

Modelo 193. Declaración Informativa. Retenciones e ingresos a cuenta del IRPF sobre determinados rendimientos del capital mobiliario. Retenciones e ingresos a cuenta del IS e IRNR (establecimientos permanentes) sobre determinadas rentas. Resumen anual.

Modelo 194. Declaración Informativa. Retenciones e ingresos a cuenta del IRPF, IS e IRNR (establecimientos permanentes) sobre rendimientos del capital mobiliario y rentas derivadas de la transmisión, amortización, reembolso, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos. Resumen anual.

Modelo 195. Declaración Informativa. Declaración trimestral de cuentas u operaciones cuyos titulares no han facilitado el NIF a las Entidades de Crédito en el plazo establecido.

Modelo 196. Declaración Informativa. Resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del capital mobiliario y rentas obtenidas por la contraprestación derivada de cuentas en toda clase de instituciones financieras.

Modelo 198. Declaración Informativa. Declaración anual de operaciones con activos financieros y otros valores mobiliarios.

Modelo 199. Declaración Informativa. Declaración anual de identificación de las operaciones con cheques de las Entidades de Crédito.

Modelo 231. Declaración Informativa. Declaración de información país por país (CBC/DAC4).

Modelo 232. Declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales.

Modelo 233. Declaración informativa por gastos en guarderías o centros de educación infantil autorizados.

Modelo 234. Declaración informativa de mecanismos transfronterizos.

Modelo 235 Declaración de información de actualización de mecanismos transfronterizos comercializables.

Comunicaciones entre los intervinientes y partícipes en los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal.

Modelo 236 Declaración de información de la utilización de determinados mecanismos transfronterizos.

Modelo 270. Resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas.

Modelo 280. Declaración informativa anual de Planes de Ahorro a Largo Plazo.

Modelo 282. Declaración informativa anual de ayudas recibidas en el marco del REF de Canarias y otras ayudas de Estado, derivadas de la aplicación del derecho de la Unión Europea.

La situación expuesta es la consecuencia de la ausencia de límites legales a la hora de fijar el marco dentro del cual el poder ejecutivo puede establecer obligaciones generales de suministro y, en la medida en que, si se me permite la expresión, a la Administración "le sale gratis" añadir, por vía reglamentaria, nuevas obligaciones de información por suministro, con ello se incrementa la carga que soporta el ciudadano que no sólo ha de cumplir con su deber de contribuir sino también con estos deberes adicionales. La presión fiscal indirecta que a aquél le supone no es baladí ni mucho menos y tiende a ser progresivamente creciente.

Modelo 289. Declaración informativa anual de cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua.

Modelo 290. Declaración informativa anual de cuentas financieras de determinadas personas estadounidenses (FATCA).

Modelo 291. Declaración Informativa. Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Cuentas de no residentes sin establecimiento permanente.

Modelo 294. Declaración Informativa. Relación individualizada de los clientes perceptores de beneficios distribuidos por Instituciones de Inversión Colectiva españolas, así como de aquellos por cuenta de los cuales la entidad comercializadora haya efectuado reembolsos o transmisiones de acciones o participaciones.

Modelo 295. Declaración Informativa. Relación anual individualizada de los clientes con la posición inversora en las Instituciones de Inversión Colectiva españolas, referida a fecha 31 de diciembre del ejercicio, en los supuestos de comercialización transfronteriza de acciones o participaciones en Instituciones de Inversión Colectiva españolas.

Modelo 296. Declaración Informativa. Retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (sin establecimiento permanente). Resumen anual.

Modelo 345. Declaración Informativa. Planes, fondos de pensiones y sistemas alternativos. Mutualidades de Previsión Social, Planes de Previsión Asegurados, Planes individuales de Ahorro Sistemático, Planes de Previsión Social Empresarial y Seguros de Dependencia. Declaración anual partícipes y aportaciones.

Modelo 346. Declaración Informativa. Subvenciones e indemnizaciones satisfechas por Entidades Públicas/privadas a agricultores o ganaderos.

Modelo 347. Declaración Informativa. Declaración anual de operaciones con terceras personas.

Modelo 349. Declaración Informativa. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.

Modelo 611. Declaración Informativa. Pagos en metálico del impuesto que grava los documentos negociados por Entidades Colaboradoras. Declaración Resumen Anual.

Modelo 616. Declaración Informativa. Pagos en metálico del impuesto que grava la emisión de documentos que lleven aparejada acción cambiaria o sean endosables a la orden. Declaración Resumen Anual.

Modelo 720. Declaración Informativa. Declaración sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

Modelo 721. Declaración informativa sobre monedas virtuales situadas en el extranjero.

Sin embargo, nada habría que objetar desde el punto de vista del derecho constitucional a la intimidad, puesto que todos esos deberes de información por suministro estarán justificados o no desde el prisma constitucional en tanto en cuanto respeten las exigencias del principio de proporcionalidad tantas veces mencionado.

En efecto, desde esta perspectiva constitucional lo que ha de valorarse no es si dicha presión fiscal indirecta es mucha o poca, pues ello en definitiva es una decisión de los poderes públicos, aunque, vista la relación que figura en la última nota, parece mucha, y podrá ser objeto de crítica por lo que ello representa de carga para el ciudadano, y así lo ha expuesto la doctrina que hace ya mucho tiempo advirtió que esa ausencia de límites puede favorecer la voracidad informativa de la Hacienda Pública[131].

No obstante, como se acaba de indicar, la cuestión que en cambio sí debe plantearse es la relativa a si alguna o algunas de las obligaciones de información transcritas son proporcionadas, desde el punto de vista de la injerencia que representan en el derecho a la intimidad de los sujetos afectados. No debe olvidarse el triple juicio que debe superar la regulación o exigencias inherentes al deber de informar, según la doctrina del Tribunal Constitucional antes mencionada y la reiterada doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, para que no pueda considerarse contrario al mencionado derecho fundamental. A saber, que la información a facilitar permita su utilización para la aplicación del tributo al que aquélla afecta; que no exista otra medida menos invasiva de la esfera de la intimidad para conseguir dicho objetivo

131 PALAO TABOADA, C. ya previó en 1987 esta posible situación cuando señaló que "si se quiere evitar que la justa necesidad de información de la Hacienda Pública (…) degenere en una desmesurada avidez de conocimientos sobre la vida de los ciudadanos que contribuye de manera importante a la presión fiscal psicológica, debe regularse cuidadosamente su obtención de manera que se respeten plenamente los derechos de aquéllos y se contenga la apetencia informativa del Fisco en sus límites adecuados. No son los reglamentos, en los que la Administración es juez y parte el instrumento normativo adecuado para lograr ese equilibrio, sino la ley. Nuestro Derecho positivo da una solución muy tosca y poco matizada a estos problemas y va en ocasiones más lejos de lo que permitirá el principio de proporcionalidad de la intervención administrativa". ("La potestad de obtención de información de la Administración Tributaria y sus límites", Gaceta Fiscal 1987, n. 45, p. 143-144).

y, finalmente, que el perjuicio que a ese derecho fundamental se causa se vea justificado, equilibrado o proporcionado al interés general que dicha información satisface.

Con arreglo a este planteamiento, la trascendencia tributaria de la información no permite *per se* ni mucho menos, considerar sistemáticamente cumplidas las exigencias del principio de proporcionalidad. La trascendencia tributaria, antes que un límite en la regulación del deber de información por parte de la Ley General Tributaria constituye una pura exigencia lógica derivada de la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, también consagrada constitucionalmente. La potestad de la Hacienda Pública para configurar normativamente, o para exigir específicamente, en un procedimiento de aplicación de los tributos, información a un sujeto respecto de terceros o respecto de sí mismo, sólo encuentra justificación en la medida en que dicha información sea o pueda ser de utilidad para garantizar o controlar la correcta aplicación de las normas que regulan los distintos tributos[132].

En consecuencia, la ausencia de mención expresa a la trascendencia tributaria en conexión con el deber de informar en el precepto regulador de éste, resulta irrelevante, puesto que no afectaría en modo alguno a la configuración del deber de informar. La trascendencia tributaria opera como exigencia básica para que exista ese deber, tanto si la norma hace expresa mención de ella, como si no lo hace, pero no constituye en ningún caso la vía a través de la cual

132 Ciertamente, como expusiera LÓPEZ MARTÍNEZ, J. (*Los deberes de información tributaria.* Madrid 1992, p. 56) la trascendencia tributaria legitima la pretensión de la administración tributaria para obtener información, pero, aunque el precepto regulador de ese deber de informar no contemplara esa exigencia, la pretensión de la administración de obtener información sin tal trascendencia sería un claro supuesto de desviación de poder.

Una sentencia del Tribunal Supremo de 23 de julio de 2020, rec. 80/2018, examina la información requerida con ocasión del establecimiento de la obligación de informar que incumbe a los intermediarios en el arrendamiento de viviendas turísticas. En ella se analiza cada uno de los campos que dicha norma exige complementar desde el punto de vista del principio de proporcionalidad vinculado a la trascendencia tributaria. "Bendice" finalmente la procedencia de exigir información sobre los campos contemplados en el precepto, aunque anula la norma por razones procedimentales.

se ha de limitar el deber de información con base en la existencia del derecho fundamental a la intimidad[133].

La trascendencia tributaria constituye una exigencia lógica que deviene insuprimible para el establecimiento de cualquier concreto deber de informar, sea por suministro, sea por captación. En su ausencia habría una clara desviación de poder, pero constatada su concurrencia no por ello ese deber de informar supera necesariamente el juicio de constitucionalidad en relación con los límites que el derecho a la intimidad impone al legislador ordinario y a la Administración en los procedimientos de aplicación de los tributos.

Se trata, en mi opinión, de diferenciar dos dimensiones: De una parte, delimitar si una determinada información tiene o no trascendencia tributaria (si no la tiene es obvio que la disposición administrativa o el requerimiento individual de información, será contrario a la ley, en concreto al art. 92 de la LGT); y de otra parte si, teniendo trascendencia tributaria, determinar si el alcance de la información a suministrar es de la suficiente importancia como para justificar la injerencia en el derecho fundamental a la intimidad, por superar la triple exigencia que se consagra por la doctrina del TEDH y del Tribunal Constitucional, ya que, de no ser así, sería inconstitucional ya que no bastaría con que información fuera tributariamente trascendente, sino que también sería necesario que el vehículo utilizado para su obtención (una norma en el caso de requerimiento o una actuación administrativa solicitándola) supere el triple juicio de necesidad, idoneidad y proporcionalidad.

Por tanto, el deber de información establecido reglamentariamente o resultante de requerimientos individualizados debe pues superar ese doble filtro, el de su legalidad (concurrencia de trascendencia tributaria en la

133 Frente a esta posición otros autores sostienen que, en la medida en que la información solicitada tenga trascendencia tributaria, queda justificada sin más desde un punto de vista constitucional, la injerencia en el derecho a la intimidad (Véase ESCRIBANO LÓPEZ, F.: "Algunas propuestas metodológicas para la reconstrucción de un Derecho Financiero del siglo XXI." I Jornada Jaime García Añoveros sobre metodología académica y enseñanza del Derecho Financiero. Madrid 2002. p. 42. Es evidente que, por cuanto se expone en el texto, no comparto dicha opinión.

información) y el de su constitucionalidad (no superación de los límites que justifican la injerencia en el derecho a la intimidad).

Pues bien, de aceptarse el planteamiento expuesto, hay que reiterar que la decisión sobre esta segunda cuestión -el juicio fundamental como es el respeto al principio de proporcionalidad entre el derecho a la intimidad y el deber de informar- sólo puede resolverse contrastando, en relación con cada uno de los deberes concretos de información establecidos en nuestro ordenamiento, la importancia de la información obtenida en orden a la correcta aplicación del sistema tributario con la injerencia que ese deber representa en el derecho a la intimidad de los afectados. De modo que, si ese contraste no supera el criterio de proporcionalidad exigible de acuerdo con los parámetros mencionados con anterioridad, la regulación de ese específico deber de información es contraria a las exigencias constitucionales.

En este sentido, en mi opinión, no basta con que la información a obtener tenga trascendencia tributaria, ya se ha señalado que cualquier dato económico tiene trascendencia tributaria, siquiera mínima, sino que es necesario básicamente que la información se proyecte en la aplicación de los tributos[134]y, por tanto, no es admisible que se justifique en términos amplios (por ejemplo, a los efectos de cumplir los objetivos del plan de control tributario)[135], como tampoco que la información se requiera para elaborar bases estadísticas de la Hacienda Pública[136]que sólo mediatamente se pueden utilizar, o no, en ulteriores procedimientos de aplicación de los tributos, pero que en el momento de solicitar tal información no hay previsión alguna de que se utilice en algún procedimiento aplicativo concreto. Si bien procede matizar

134 Tal y como ya destacara HERMOSÍN ÁLVAREZ, M. ("Los derechos de defensa y el deber de colaboración con la Administración Tributaria" Deusto. Revista de Derecho Público, 2018, vol. 66/2, p.236).

135 STS 13 de noviembre de 2018, rec. 620/2017. Sobre esta sentencia, NAVARRO EGEA, M., "El requerimiento…", *op. cit.*, p. 29.

136 Lo que SESMA SÁNCHEZ, B. califica como "generosa" utilización de la vía reglamentaria para establecer deberes de información y la conecta con esa función estadística más que aplicativa de la información obtenida (op. cit. p.42 y siguientes).

esta última afirmación en el sentido de considerar que la información que se exige en los supuestos de suministro no requieren necesariamente el desarrollo ulterior de un procedimiento concreto o "externo" de aplicación de los tributos por parte de la Administración, sino que bastará con que sirva directamente al control de la correcta actuación de los ciudadanos por medios informáticos[137].

Y si la trascendencia tributaria, además de ser por sí misma insuficiente para justificar en abstracto la constitucionalidad de la disposición o actuación administrativa que se deriva del deber de informar o en el que se basa el requerimiento de información, se incrementan los problemas en el análisis por dos razones: De una parte, porque, al tratarse de un concepto jurídico indeterminado[138], el debate se ha centrado en intentar analizar si la información encaja o no dentro de dicho concepto y no en contrastar si la información requerida, dando por sentado que tiene trascendencia tributaria, supera los parámetros exigibles para justificar la injerencia en el derecho fundamental a la intimidad[139]; y, de otra parte, porque los tribunales no han contribuido

137 Por poner un ejemplo elemental de lo que se pretende señalar: La obligación de facilitar la información por suministro que incumbe a los empresarios o profesionales sobre las retenciones practicadas a las rentas abonadas, ciertamente no va a dar lugar al inicio de un procedimiento de control en relación con todos los sujetos afectados, pero sí va a permitir a la Administración tributaria comprobar informáticamente, que las rentas sobre las cuales se ha informado en cumplimiento de aquella obligación, ha sido declaradas por el sujeto al que dicha información afecta.

138 El Tribunal Supremo entendió la aplicación de los tributos en tales términos que todo tiene cabida en aquélla: "La información puede solicitarse en cuanto sirva o tenga eficacia en la aplicación de los tributos, obviamente tomando la frase en términos generales, pues la norma no se refiere exclusivamente a la comprobación e investigación de una determinada relación tributaria, sino que autoriza a recabar la información tanto de particulares como de organismos, para cuanto conduzca a la aplicación de los tributos" (Sentencia de 29 de junio de 2000 , 9447/2000). Al margen de la redundancia en que incurre, es lo cierto que en tan amplios términos referirse a la aplicación de los tributos como delimitadora de la posibilidad de requerir información es tanto como no exigir nada. Si se requiere a los estanqueros la relación de adquirentes de tabaco de pipa ¿no es una información utilizable para la aplicación del IVA y el impuesto especial sobre el tabaco? ¿Dónde empieza y donde acaba entonces la información para la aplicación de los tributos si no se conecta con algún procedimiento específico, iniciado o no, en relación con el cual se vaya a iniciar un procedimiento de aplicación de los tributos?

139 La casuística en este ámbito es amplísima, así, al margen de los deberes de informar regulados reglamentariamente, la Administración tributaria ha procedido a realizar requerimientos de información por captación, entre otros, los siguientes: solicitud a las entidades financieras de la relación de personas a las que se había entregado más de cinco talonarios; el de suministro de la copia íntegra de los contratos de seguros a empresas aseguradoras; o el referido a los datos relativos a bodas banquetes y bautizos a

satisfactoriamente a determinar el significado de aquel concepto, admitiendo que tienen trascendencia tributaria aquellos datos necesarios y relevantes para la aplicación de los tributos (cualquier dato), aunque esa utilidad sea potencial, indirecta o hipotética[140].

Con carácter previo a la exposición de la doctrina jurisprudencial existente, y a parte de la cual ya se ha hecho alguna referencia, considero necesario aclarar lo que, son las dos posibilidades a través de las cuales se desarrolla, de acuerdo con la Ley General Tributaria, el deber de información y que ya se han mencionado anteriormente.

El *deber de información mediante suministro* requiere que su regulación sea objeto de establecimiento normativo con un alcance general, con delimitación de los sujetos y operaciones en relación con los cuales hay que informar. Por contra, *la obtención de información mediante captación*, resulta igualmente de la regulación del deber general colaboración, pero, a diferencia del anterior, debe tratarse de requerimientos individualizados y, por ende, en el marco de un procedimiento de aplicación de los tributos que se desarrolla frente a un sujeto al que debe ir referida la información que se requiere al tercero o al propio sujeto del procedimiento. En este último caso, la trascendencia tributaria de la información requerida debe ser notablemente más obvia en relación con la finalidad que se pretende conseguir: Regularizar la situación tributaria de

restaurantes; el de precios convenidos en operaciones relativas a inmuebles a agentes de la propiedad inmobiliaria; el relativo a información sobre titulares de teléfonos móviles a compañías de telefonía; el de titulares de contratos de arrendamientos de cajas fuertes en entidades financieras a dichas entidades: el requerimiento dirigido al CGPJ para obtener información de la actividad de abogados y procuradores en juzgados y tribunales, y un largo etcétera.

140 Si ya el propio concepto de trascendencia tributaria es lo suficientemente indeterminado como para extraer del mismo limitaciones a las exigencias informativas por parte de la Administración tributaria, salvo supuestos groseros que no es de imaginar que se produzcan y que, como ya se indicó, la interdicción de la arbitrariedad permite corregir sin necesidad de acudir a la delimitación de aquel concepto, la admisión por el Tribunal Supremo de requerimientos de información en los cuales la "trascendencia tributaria" puede ser "meramente potencial, indirecta o hipotética" (entre otras muchas, sentencia 747/2014) e incluso puede referirse a "datos colaterales que tienen un valor indiciario" (sentencia de 23 de julio de 2020, rec 80/2018) resulta complicado que se puedan controlar tales requerimientos con base en tan liviana exigencia (¿qué hecho, acto, negocio, jurídico o económico no afecta potencial, indirecta o hipotéticamente a alguno o algunos de los múltiples tributos de nuestro sistema?).

un obligado o, sencillamente, determinar el *quantum* de su obligación, en cualquiera de los procedimientos de aplicación de los tributos[141].

Por tanto, con la regulación contenida en la Ley General Tributaria, o hay una norma que regula la obligación de suministrar información, o bien hay (o va a iniciarse) un procedimiento de aplicación de los tributos para el cual dicha información resulta necesaria. Sin embargo, no se puede obviar que, en la práctica la Administración tributaria, como se ha expuesto en alguna nota anterior, en numerosas ocasiones, viene realizando requerimientos al amparo de esta segunda posibilidad (obtención de información por captación), que, en mi opinión, de individualizados tienen poco o nada y que en absoluto se conectan con procedimiento de aplicación alguno.

En relación con esta operativa de la Administración tributaria el TEAC ha bendecido algunos de tales requerimientos. Para ello, mediante un auténtico juego de palabras, convierte los "requerimientos individualizados" a que alude la LGT en requerimientos "individuales", es decir, dirigidos a un solo sujeto (en puridad se dirigen muchos requerimientos "individuales" a la vez a muchos sujetos), aunque lo que se solicite a ese "individuo" sea información sobre un amplio e indeterminado elenco de ciudadanos o entidades y que el TEAC justifica sobre la base de que la finalidad que con ello se pretende es la de perseguir el fraude.[142]

Igualmente, el Tribunal Supremo, también ha admitido que los requerimientos se dirijan a un único sujeto, aunque la información requerida se refiera a un conjunto indeterminado de personas que se relacionan con aquél.

141 Esta idea ya la manifestó hace tiempo JUAN LOZANO, A (*La inspección de hacienda ante la Constitución*". Madrid. 1993) cuando sugirió que, en la medida en que había dos modalidades de obtención de información "de alguna manera pudieran graduarse dentro de los datos con trascendencia tributaria aquéllos que deben reservarse a una u otra modalidad de este deber" (p. 317).

142 Se trata de requerimientos en los que la información se solicita "con vistas a la detección de operaciones fraudulentas...Por su naturaleza, se trata de requerimientos efectuados con carácter previo a un procedimiento, dado que precisamente persiguen detectar bolsas de fraude y operaciones de elusión fiscal. Por ello, y dada su naturaleza, no se refieren a operaciones concretas, sino a colectivos de personas u operaciones". Resolución de 2 de noviembre de 2017.

Así, para aquel Tribunal "no existe en la LGT norma alguna que restrinja el concepto de requerimiento individualizado sólo a los supuestos en los que el mismo se hace para averiguar datos de un sujeto pasivo determinado, sino que la individualización viene referida, amén de al contenido del requerimiento (que puede ser más o menos amplio, según las necesidades de información que tenga la Administración), al modo de operar de ésta y a la singularidad del destinatario; es un decisión concreta de la Administración, expresada en un acto singular y dirigida a una persona específica"[143].

Dicho con todo respeto, tal planteamiento, además de ponderar lo obvio deviene en una tautología, es individualizado porque es una decisión de la administración dirigida a una persona. Va de suyo que un acto administrativo, como es un requerimiento de información, siempre es una decisión singular de la administración y es también evidente que, como tal acto administrativo, ha de tener un destinatario singular, debe ir dirigido a una persona específica. Sin embargo, tal planteamiento soslaya dos problemas que, creo que entran en contradicción con la idea de que tienen cabida en el mecanismo de obtención de información por captación:

El primero radica en que, de validarse tal interpretación, la Administración tributaria puede soslayar la exigencia de una disposición reglamentaria para recabar, indirectamente, por esta otra vía, que teóricamente es de obtención de información por captación, la misma información que se deriva de la información por suministro. Así, si se desea obtener una determinada información, sobre, por ejemplo, los titulares de contratos de *unit-link* o de cesiones de créditos suscritos con compañías aseguradoras, aunque no exista obligación de suministro normativamente establecida, la Administración tributaria puede requerir "individualmente" a todas las empresas aseguradoras que operen en territorio español que faciliten esa información ¿Estamos en tales casos en presencia de un requerimiento individualizado?¿No se está más bien en presencia de un requerimiento "generalizado" aunque dirigido

143 Sentencia 777/2000, en el mismo sentido las sentencias de 24 de mayo de 2000 y de 15 de febrero de 2003.

a todos y cada uno de los "individuos" que forman parte de ese colectivo? La Administración tributaria debe comunicarse con las personas que forman parte de ese colectivo a través de actos administrativos que van dirigidos individualmente a cada uno de ellos ¿esas notificaciones individuales convierten en requerimientos individualizados a unos requerimientos de información que han sido dirigidos "individualmente" a todos los miembros de ese colectivo? De ser esto admisible carece interés y de significado jurídico la distinción entre una y otra vía de obtención de información[144].

El segundo problema es que, tales requerimientos individualizados, en la medida en que son necesarios para la aplicación de los tributos, entendida en los amplios términos en los que venía interpretando la necesariedad el Tribunal Supremo, permite que los mismos no se refieran a sujetos concretos sino a una relación de personas relacionadas con el requerido y que no aparecen determinadas con carácter previo en la propia solicitud de información, simplemente se identifican en función de la concurrencia de alguna o algunas cualidades o características de los hipotéticos sujetos. Por seguir con el ejemplo anterior: Las personas a las que se haya cedido un crédito por aquél al que se dirige el requerimiento.

Por citar un supuesto concreto y real. La Administración requirió a una entidad aseguradora (aunque es de imaginar que la información la requeriría a varias) para que en el plazo de 30 días remitiera "soporte magnético conteniendo relación anual de talleres de reparación de automóviles a los que se hayan satisfecho cantidades por motivos de siniestros ocasionados por sus asegurados y donde consten los siguientes datos: apellidos y nombre del titular

144 Un ejemplo palmario de cuanto se afirma viene dado por el hecho de que, al amparo de la potestad de la Administración de obtener información por captación, se solicitó por la Agencia Tributaria al Consejo General del Poder Judicial información sobre todos los abogados o procuradores que intervinieron en los procedimientos judiciales en los ejercicios 2014, 2015 y 2016. El Consejo General del Poder Judicial consideró aceptable dicha solicitud, salvo la relativa a un dato concreto, desde la perspectiva de la presión fiscal indirecta, e incluso en relación con la protección de datos de los afectados que ésta representaba sin plantearse si dicho requerimiento era respetuoso con el principio de proporcionalidad que debe inspirar la injerencia en el derecho a la intimidad de los afectados. Es obvio que un requerimiento de tales características, de "individualizado" tiene poco o nada.

del taller, o razón social del mismo, DNI o CIF, domicilio, localidad, provincia e importe anual satisfecho, cualquiera que sea su cuantía". El Tribunal Supremo validó la adecuación a derecho de dicho requerimiento[145].

Como puede observarse, por este procedimiento la Administración tributaria en la práctica está estableciendo un deber general de suministro de información no reconocida reglamentariamente pero que conduce a idénticos resultados.

Afortunadamente, más recientemente el Tribunal Supremo[146] ha corregido, aunque con ciertos matices, la posición expuesta en sentencias anteriores y ello en varios sentidos:

De una parte, aceptando que la trascendencia tributaria no se da necesariamente por el hecho de que la información requerida por la Administración tributaria tenga por objeto un dato económico[147], aunque no delimita en mayor medida de la que lo hacían las sentencias anteriores, aquel concepto.

De otra, que, aun admitiendo que la trascendencia tributaria de la información requerida puede ser indirecta o hipotética, en estos últimos casos la Administración tributaria debe motivar, justificar la trascendencia de dicha información, no bastando para ello con la simple mención de los preceptos legal o reglamentario en los que se regula la obtención de información por captación[148].

145 Sentencia 2102/2003 de 15 de febrero, rec. 1263/1998, aunque hay otras sentencias con un razonamiento similar al expuesto.

146 Sentencia 368/2015, de 22 de enero.

147 En la Sentencia 368/2015 se afirma: "hemos de rechazar (...) la idea-fuerza subyacente en el planteamiento de la Administración: Cualquier dato económico tiene por sí mismo trascendencia tributaria; y hemos de hacer lo propio con toda interpretación de nuestra jurisprudencia que conduzca a ese desenlace". Ergo la jurisprudencia anterior si admitía la equiparación que aquí se rechaza.

148 De acuerdo con la sentencia citada en la nota anterior, "En relación con otra clase de datos, los de incidencia "indirecta", la relevancia tributaria no resulta evidente, siendo menester para ponerla de relieve algo más que su simple relación y la cita de las normas que habilitan a la Inspección para reclamarlos.

Y finalmente, y para el caso de que el requerimiento solicite información de un conjunto indeterminado y generalizado de datos, ha entendido que el requerimiento adolece de un carácter indiscriminado y no selectivo "que lo convierte en una decisión voluntarista sin la adecuada justificación y, por ello, sin amparo en el marco normativo al que debería haberse sometido. En realidad, lejos de constituir un requerimiento individualizado de información, supone la definición por vía de acto singular de un deber general de información periódica u ocasional ("información por suministro")".

No obstante, lo señalado en la sentencia transcrita, existen otras de fechas similares[149] en las cuales, esa pretendida concreción objetiva y subjetiva exigible en los requerimientos de información se justifica exclusivamente sobre la base de que, al tratarse de operaciones de elevada cuantía, la información podría ser útil, de futuro, para las posibles actuaciones de control de la Administración tributaria.

Se obvia con tal razonamiento que, si la información requerida afecta a un colectivo indeterminado de afectados y no se proyecta sobre ninguna actuación tributaria en curso, lo coherente con lo dispuesto en la Ley General Tributaria es, en mi opinión, que, si la Administración tributaria entiende que determinada información que afecta a un colectivo amplio de ciudadanos y que está en poder también de un conjunto diverso de titulares tiene importancia para el correcto desarrollo de sus funciones, inste del poder ejecutivo el establecimiento, por vía reglamentaria, de un nuevo deber de información por suministro, y no convertir la otra modalidad de información por captación en una información por suministro no prevista reglamentariamente, mediante requerimientos teóricamente individualizados a todo un colectivo de sujetos

Para poder captar esta clase de antecedentes, sin el amparo de una obligación general de suministro, la Administración debe realizar un mayor esfuerzo de motivación, justificando el requerimiento de forma razonada y razonable".

149 Por ejemplo, la sentencia 1545/2015, de 22 de abril, que entiende que un requerimiento de información relativo a datos de titulares de tarjetas que hayan superado un determinado volumen anual de operaciones, pese al carácter masivo y genérico del requerimiento está justificado dada la trascendencia tributaria de la información solicitada.

de una serie de datos respecto de ciudadanos indeterminados y no identificados a priori, pero que reúnan determinadas características sin que en relación con dichos sujetos tenga con antelación la Administración Tributaria -no puede tenerla puesto que están indeterminados- indicio alguno de un posible fraude [150].

Este último proceder supone suprimir *de facto* por decisión de la Administración tributaria la vía del deber de información mediante suministro. Piénsese que la supresión de cualquiera de los deberes de información actualmente regulados reglamentariamente permitiría igualmente a la Administración realizar "requerimientos individualizados" a todos los sujetos que, hasta la supresión de ese deber vía suministro, estaban incluidos en este último, para requerirles los datos de aquellos sujetos cuyo suministro, hasta su supresión, resultaba de obligatoria presentación.

No parece, que ni desde un punto de vista sistemático, ni atendiendo a la finalidad de la norma, quepa admitir esa especie de *tertius genus* entre la información por suministro (esto es, entre información general, exigida con base en una norma reglamentaria, de un colectivo amplio de sujetos obligados a suministrar información de un elenco indeterminado de sujetos que reúnen determinadas características) y la información por captación (esto es información requerida individualmente, con base exclusivamente en la LGT,

150 Esta misma idea parece contenerse en la sentencia 6572/2014, de 15 de diciembre, rec 3665/2012, cuando expone que "sería contrario a la disciplina legal practicar un requerimiento individualizado de información para recabar lo que debería haberse recogido a través del deber general de información periódica; pero no lo es pedir los datos a personas que eventualmente pueden disponer de datos con trascendencia tributaria, aunque su conocimiento proceda de relaciones tenidas con personas distintas de los obligados tributarios, siempre que las relaciones fuentes de conocimiento sean de naturaleza económica, profesional o financiera". Sin embargo, a la vista del fallo (que confirma la validez de un requerimiento a una entidad gestora de tarjetas de crédito de los titulares que hayan realizado operaciones superiores a determinada cuantía), parece que lo que entiende el Tribunal Supremo, es que, en ausencia de un deber general de información periódica en esa materia, la administración puede acabar estableciendo un deber general de información, en este caso no periódica, mediante requerimientos individualizados pero dirigido singularmente a todo el colectivo de sujetos que tienen esa información. En tal caso, si todos los años, la Administración se dirige individualmente a todos los integrantes de ese colectivo requiriendo esa misma información ¿sigue siendo admisible ese proceder dentro del marco fijado por la LGT?.

de carácter concreto y determinado y, por tanto, no referida a un colectivo de sujetos en los que concurran una serie de requisitos abstractos fijados en el requerimiento).

El Tribunal Supremo, recientemente parece reconocer la existencia exclusiva de esas dos modalidades pero también parece admitir requerimientos más amplios de información, que afectan a un colectivo indeterminado de sujetos, aunque en estos casos debe existir una motivación singularizada[151]. En mi opinión, esta motivación debería considerar también la necesidad, proporcionalidad e idoneidad que guarda la información requerida y que menoscaba el derecho a la intimidad (en esta sentencia concreta de los abogados y procuradores intervinientes en cualesquiera procedimientos judiciales en cualquier juzgado o tribunal, así como las de sus clientes) con la importancia tributaria (que no sólo con la trascendencia) que tal información representa para controlar la adecuación al deber de contribuir de los sujetos afectados.

Ciertamente hay que dar por sentado la loable intención de la Administración tributaria, cuando solicita dicha información, de contribuir con ello a la más correcta aplicación de los tributos, pero, al analizar su admisibilidad constitucional han de tenerse en cuenta los intereses en juego y, en tal sentido, la mención a la trascendencia tributaria contenida en la LGT no debe ser el único elemento que considerar para admitir sin más ese tipo de requerimientos.

Como se ha expuesto, la trascendencia tributaria es una exigencia de partida, pero, adicionalmente debe ponderarse adecuadamente la injerencia que la contestación a los requerimientos representa en el derecho a la intimidad de los sujetos respecto de los cuales la información se facilita y ahí es donde

151 En la citada sentencia de 13 de noviembre de 2018, se distinguen las dos categorías de obtención de información y, en relación con la de captación afirma que en ésta "rige su motivación singularizada en orden a expresar las circunstancias y hechos que la justifican, así como su individualización subjetiva y su concreción objetiva" añadiendo a continuación que "la información por captación es el cauce ordinario para constatar los indicios de posibles incumplimientos que hayan llegado a la Administración tributaria". Precisamente por ello rechazó la procedencia del requerimiento de información formulado al CGPJ.

entra el juego el principio de proporcionalidad a que alude en este ámbito nuestra jurisprudencia constitucional como justificativo del menoscabo de aquel derecho.

Los elementos respecto de los cuales hay que contemplar la concurrencia de esa proporcionalidad son la mayor o menor importancia (trascendencia) de la información requerida respecto de la intromisión que supone en la intimidad de los sujetos afectados. Por concretar algo más la cuestión: ¿Se justifica desde el punto de vista de la proporcionalidad que la Administración sepa cuánto se gastan un amplio número de ciudadanos en un bautizo, una boda o en una celebración, cuáles son todos los procedimientos judiciales en los que ha intervenido en varios años un abogado o procurador, o en los que un ciudadano ha sido demandante o demandado, o cómo se gasta el dinero en actividades de ocio, placer, inversión, etc., a través del uso de una tarjeta de crédito todas las personas que superan un determinado umbral para descubrir si dicho gasto, en algunos casos, no se corresponde con la renta declarada por tales ciudadanos, sin que se exija al menos algún indicio de posibles incumplimientos?

Tales actuaciones o requerimientos de información presuntamente individualizados pero puramente prospectivos, en ausencia de indicios de incumplimiento por los sujetos afectados, no superan el juicio de proporcionalidad, hay que insistir, desde la perspectiva de la constitucionalidad del requerimiento.

Cuando el Tribunal Supremo somete el análisis de los requerimientos de información al principio de proporcionalidad lo hace no tanto desde la perspectiva de las exigencias constitucionales, esto es, de la superación del triple juicio de idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto, cuanto de la exigencia de proporcionalidad contemplada en la legislación ordinaria y, en concreto, en el artículo 3,2 de la LGT ("la aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones

formales...")[152]. En otras palabras, lo que hace el Tribunal Supremo es constatar si la presión fiscal indirecta que representa para el requerido la información a facilitar es proporcionada a la trascendencia tributaria que se deriva de su obtención, pero en modo alguno se analiza dicha cuestión desde la perspectiva de la injerencia que se produce en el derecho a la intimidad del sujeto al que afecta la información que recibe la Administración[153].

El Tribunal Supremo podría, como ha hecho en otras ocasiones, someter la cuestión sobre la adecuación a derecho de esos actos administrativos de requerimiento de información, a las exigencias derivadas del derecho a la intimidad, con base en los criterios que de éste se derivan de acuerdo con la interpretación que hace el Tribunal Constitucional y del triple juicio que la injerencia que se puede derivar de la aportación de la información requerida tiene en aquel derecho.

Debe no obstante reiterarse que, este tipo de situaciones se producen en buena parte por la ausencia de concreción en la Ley General Tributaria de los requisitos que, conforme a las exigencias constitucionales derivadas del contenido esencial del derecho a la intimidad, deberían reunir los

152 Eso es precisamente lo que hace, en mi opinión la sentencia de 13 de noviembre de 2018 tantas veces citada, que, aunque ha venido a cerrar las posibilidades de utilización de la vía del requerimiento de información por captación por parte de la Administración tributaria, no excluye que esos requerimientos "individualizados" puedan ir referidos a un colectivo de sujetos.

153 La falta de regulación legal detallada en esta materia ya fue destacada en relación con la legislación anterior por SESMA SÁNCHEZ, B. que, *de lege ferenda*, consideraba necesaria "una mayor regulación legal tanto de los deberes de información (que bien podrían refundirse en una norma general, como hace el sistema francés), como especialmente de las potestades de obtención de información. No sólo es necesario articular las relaciones entre éstas y el procedimiento de inspección (...) sino que es necesario dotarlas de autonomía propia, regular los órganos que tienen competencia para ejercitarla, el ámbito objetivo (precisando mayormente el concepto de trascendencia tributaria y sobre todo cuál es la información y documentación que existe obligación de llevar, conservar y en su caso exhibir), el plazo máximo de conservación de dicha información y documentación, el ámbito subjetivo, las formas o procedimientos de obtención de información (por suministro, por captación o por obtención directa), los principios que deben informar dichos procedimientos (menor gravamen para el sujeto, proporcionalidad, subsidiariedad, motivación del requerimiento...), los plazos generales de atención al requerimiento, las relaciones con otros procedimientos (a los efectos, por ejemplo de su eficacia interruptiva) y las posibilidades de su revisión y suspensión " (op. cit. p. 53). Poco o nada de lo propuesto se ha incorporado a nuestra normativa legal.

requerimientos de información, tanto si ello se instrumenta a través de un nuevo deber de información regulado reglamentariamente como si se trata de requerimientos que se efectúan al amparo la potestad administrativa que permite captar directamente la información a través de actos administrativos de la Administración tributaria dirigidos al informante y de los que, por tanto, no tiene conocimiento el informado ni, en principio, la posibilidad de recurrir.

Desde esta perspectiva del respeto al derecho a la intimidad cobra también importancia la forma a través de la cual la legislación ordinaria, regula el deber de colaboración e información y ello no sólo porque aquella normativa debería respetar los criterios de necesidad, idoneidad y proporcionalidad sino porque deviene esencial la vía a través de la cual dicha información puede ser exigible.

Cuando la información debe facilitarse por suministro, necesariamente deberá existir una disposición de carácter reglamentario que, respetando el contenido de aquellos criterios, concrete los sujetos respecto de los cuales la información va a ser facilitada, los datos a facilitar y los obligados a suministrarla. En consecuencia, el ciudadano al que afecta la información para el que representa una injerencia en su derecho a la intimidad, tiene o puede tener conocimiento previo de tal circunstancia y decidir si realizar o no la hipótesis que, de acuerdo con la disposición reglamentaria, da lugar a la obligación de informar por parte del tercero y, si considera que dicha injerencia no le resulta aceptable, no realizar la hipótesis desencadenante de la obligación.

Todo ello al margen de la posibilidad de impugnar en los Tribunales, con ocasión de los actos que a su amparo se dicten, la disposición reglamentaria que desarrolla las exigencias de la LGT que, a su vez, debe respetar los criterios conforme a los cuales ha de permitirse la aportación de la información a la Administración Tributaria sin que ello represente un menoscabo jurídicamente no admisible del derecho a la intimidad del afectado.

Por el contrario, en el caso de la información por captación, cuando al amparo de la misma, los requerimientos afectan a un colectivo *a priori* indeterminado de sujetos y ello tiene lugar con fines prospectivos o sin que exista indicio alguno de que las operaciones respecto de las cuales se requiere la información representen *per se* la existencia de fraude, la cumplimentación del requerimiento representa una injerencia en el derecho a la intimidad *inaudita parte* del conjunto de afectados por el requerimiento y que no tienen ocasión ni siquiera de saber que tal información ha sido requerida ni, consecuentemente, de hacer valer frente a la Administración tributaria su derecho a la intimidad, de tal manera que la información obtenida podrá o no ser útil para la detección del fraude cometido por alguno o algunos de los afectados, pero el menoscabo al derecho a la intimidad en relación con los cuales la información resulta inútil para otros afectados ya se ha producido.

De ahí que esos requerimientos "individuales" (pero dirigidos a todos los miembros de un colectivo: entidades financieras, restaurantes, talleres de reparación de vehículos, colegios de abogados, etc) referidos a datos de un conjunto indeterminado de sujetos *a priori* desconocidos por la administración (clientes de entidades financieras, de abogados, de procuradores, de talleres de reparación, consumidores de restaurantes, etc) sea criticable, precisamente porque para que ello esté justificado no debería bastar con la trascendencia tributaria de la información requerida y las exigencias de motivación del acto administrativo sino que el elemento de contraste debe venir referido al posible menoscabo de un derecho fundamental y, por tanto, en mi opinión, la motivación no puede ser abstracta respecto de ese conjunto indeterminado de afectados, puesto que el derecho a la intimidad es individual; sino que la motivación que justifique la injerencia de ese derecho deberá ir referida a cada uno de los sujetos a los que aquélla afecte.

En definitiva, en la obligación de información por suministro el afectado sabe que se va a producir una injerencia en su derecho a la intimidad, mientras que en la segunda modalidad (por captación) el sujeto que la soporta ni sabe que se va a producir -cuando realiza la operación respecto de la cual

posteriormente se produce ese requerimiento "individual" que, hay que insistir va referido a un colectivo de afectados, y no es por tanto la consecuencia de que, en su caso concreto, se haya detectado indicio alguno de fraude, y, en la mayor parte de los casos, ni siquiera llega a saber que la injerencia se ha producido. En otras palabras, la Administración, por esta segunda vía, sabrá a que restaurantes acude el afectado, qué reparaciones ha realizado, a qué clientes ha defendido, etc, sin que exista y puede que nunca llegue a existir, procedimiento alguno de comprobación de su situación tributaria.

Las exigencias de motivación de la solicitud de información por captación, en mi opinión, no deberían ser muy distintas de las que el Tribunal Supremo viene exigiendo en los supuestos de solicitud de entrada en el domicilio constitucionalmente protegido que ya se han visto anteriormente ya que tanto en uno como en otro caso estamos en presencia de un derecho fundamental que debe ser objeto de protección.

V. LOS DERECHOS FUNDAMENTALES EN EL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA

El control más profundo por la Administración tributaria del adecuado cumplimiento de sus obligaciones por parte de los contribuyentes en relación con todos los tributos que conforman el sistema se lleva a cabo a través del procedimiento de inspección regulado en los artículos 145 a 159 de la Ley General Tributaria[154].

Muy sumariamente, los aspectos generales de las disposiciones legales a través de las cuales el legislador regula las materias relativas a dicho procedimiento se pueden concretar como sigue:

Para el desarrollo de las funciones de comprobación e investigación previstas en dicho procedimiento y dada la importancia de la labor a desarrollar, la citada Ley otorga amplias facultades a los órganos de inspección. En concreto, al artículo 141 establece que "las actuaciones inspectoras se realizarán mediante el examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con trascendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, así como mediante la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que deba de facilitarse a la Administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias".

Para garantizar que la inspección accede al examen de cuanto se acaba de señalar, la Ley impone a los obligados tributarios el deber de atender a la inspección y el de prestarle la debida atención en el desarrollo de sus funciones (art. 141, 3, primer párrafo) e, igualmente, se atribuye a los inspectores la

154 Regulado también dicho procedimiento en los artículos 177 a 196 del Reglamento General de Gestión e Inspección.

condición de agentes de la autoridad, añadiendo que "las autoridades públicas prestarán la protección y el auxilio necesario a los funcionarios para el ejercicio de las funciones de inspección" (art. 141, 4).

Por último, configura como infracción tributaria la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, entendiéndose producida esta circunstancia "cuando el sujeto infractor, debidamente notificado al efecto, haya realizado actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria en relación con el cumplimiento de sus obligaciones" (art. 203, 1, segundo párrafo)[155].

Por otra parte, para el cumplimiento de sus funciones, también podrán entrar "en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen las actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imponibles o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos" (art. 141, 2). Lógicamente, para ello deberán cumplirse determinadas exigencias en cuanto a la autorización para el acceso a dichos lugares, y ello con mayor motivo cuando se trate del domicilio constitucionalmente protegido.

A la vista de cuanto antecede, dos son los derechos fundamentales que pueden verse afectados como consecuencia del desarrollo de sus funciones por parte de los funcionarios encargados del desarrollo del procedimiento de inspección:

155 A título ejemplificativo el precepto considera conductas que constituyen resistencia, obstrucción, excusa o negativa, entre otras, las siguientes:

a) No facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas y archivos informáticos, sistemas operativos y de control y cualquier otro dato con trascendencia tributaria.

b) No atender algún requerimiento debidamente notificado.

c) La incomparecencia, salvo causa justificada, en el lugar y tiempo que se hubiera señalado.

d) Negar o impedir indebidamente la entrada o permanencia en fincas o locales a los funcionarios de la Administración tributaria o el reconocimiento de locales, máquinas, instalaciones y explotaciones relacionados con las obligaciones tributarias.

e) Las coacciones a los funcionarios de la Administración tributaria.

1) El derecho a la inviolabilidad del domicilio (artículo 18, 2 de la Constitución)[156].

2) El derecho a no declarar contra sí mismo (art. 24, 2).

A continuación, se analizan separadamente los distintos problemas que pueden surgir como consecuencia del ejercicio de las funciones inspectoras en la medida en que afecten a los aludidos derechos.

156 Ciertamente, el acceso al domicilio constitucionalmente protegido puede ser necesario, por vía de hipótesis, en el marco de distintos procedimientos de aplicación de los tributos, y no sólo en relación con el procedimiento de inspección, piénsese que, en un procedimiento de comprobación de valores, hubiera de examinarse el interior de dicho domicilio para la determinación por el perito de la administración, de las calidades constructivas, estado de conservación de la construcción etc, pero es lo cierto que, en la práctica no se han dado, o no conozco, supuestos en los que dicha situación haya llegado a producirse, tal vez porque, la Administración tributaria, al margen de utilizar procedimientos estandarizados de valoración que no requieren de dicho acceso, difícilmente obtendría autorización judicial, dadas las exigencias de idoneidad, necesariedad y proporcionalidad necesarias para justificar la injerencia en un derecho constitucionalmente protegido.

También en el marco del procedimiento recaudatorio en vía de apremio, previo agotamiento del orden de embargo de bienes previsto en el artículo 169 de la LGT y, pudiendo tener información la Administración Tributaria, a través de la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio del propio apremiado, de la existencia de metales preciosos, joyas, orfebrería, antigüedades, cuadros de valor, bienes muebles, etc. muchos de los cuales han de encontrarse en el domicilio constitucionalmente protegido, podría ser necesario, para la satisfacción del derecho de crédito de la Hacienda Pública, acceder a dicho lugar para proceder al embargo de tales elementos patrimoniales, pero parece también bastante evidente que se trata de una hipótesis de laboratorio.

En todo caso precisamente porque, en abstracto, el acceso por parte de los órganos de la administración al domicilio constitucionalmente protegido puede ser necesario no sólo en el curso de un procedimiento inspector, el artículo 113 de la LGT no lo limita a ese único procedimiento sino que lo contempla para "cuando en las actuaciones y 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 ".

En este sentido, la reciente modificación del art. 136, 4 LGT permite que, también las actuaciones de comprobación limitada relacionadas con el examen de la contabilidad se realicen fuera de las oficinas públicas, atribuyendo a los funcionarios las facultades reconocidas a la inspección, entre otras, el acceso a fincas, locales de negocio y establecimientos y demás lugares en los que se desarrollen las actividades sometidas a gravamen. Lógicamente, tales lugares a los que se permite el acceso en procedimientos de comprobación limitada también pueden constituir el domicilio constitucionalmente protegido, sin embargo, en la práctica, este tipo de procedimientos se desarrollan en las oficinas de la Administración Tributaria.

1. El acceso al domicilio constitucionalmente protegido

Es difícil cuestionar que, ocasionalmente, pueda ser necesario que la inspección, para comprobar el correcto cumplimiento por el obligado del deber de contribuir acceda al domicilio constitucionalmente protegido que, parece claro, es una de las esferas en las que se proyecta el derecho de los ciudadanos a su intimidad, pero, precisamente por ello, se ha de garantizar que en esos casos en los que la Administración considera necesario dicho acceso, no se produce una injerencia o menoscabo en un derecho fundamental del ciudadano recogido y consagrado en el artículo 18, 2 de nuestra Constitución[157]. Ello implica que la decisión sobre la pertinencia del acceso al domicilio no puede basarse exclusivamente en la opinión del inspector actuario, ni siquiera de los órganos superiores de la Administración tributaria, sino que, en ausencia del consentimiento del obligado, ha de estar sometida a la previa autorización judicial que pondere el conflicto que se produce entre el deber de contribuir y este derecho fundamental[158].

Con carácter previo al análisis del conflicto al que se acaba de hacer referencia es necesario precisar dos cuestiones. La primera de ellas es la relativa a la

157 Artículo 18, 2: "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". Hay que destacar igualmente que este derecho está también recogido en las constituciones de nuestro entorno, que también establecen alguna ulterior matización, así, la Constitución italiana dispone que "las averiguaciones y las inspecciones... con fines económicos y fiscales se regularán por leyes especiales" (art. 14). Véase FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I. *La comprobación de hechos por la inspección de los tributos.* Madrid 1998, p. 163 y siguientes.

158 Este mismo derecho se encuentra recogido en el artículo 8, 2 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos: "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 la seguridad nacional, la seguridad pública, el bienestar económico del país, la defensa del orden y la prevención de las infracciones penales, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y las libertades de los demás". También aparece reconocido en otros textos internacionales. Puede verse sobre la cuestión la monumental obra de ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: *La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de los tributos.* Las Rozas (Madrid) 2007, páginas 94 a 103. La obra agota las fuentes doctrinales y jurisprudenciales que había hasta la fecha en relación con la inviolabilidad del domicilio en el procedimiento de inspección y constituye un trabajo de referencia que, en algunos puntos, su posición ya anticipa lo que se plasmaría en otras sentencias posteriores.

determinación de qué se ha de entender por domicilio constitucionalmente protegido; la segunda, la de si las personas jurídicas también tienen constitucionalmente su domicilio protegido y, en su caso, el alcance de dicha protección.

Por lo que atañe a la primera, es claro que se trata de un concepto jurídicamente indeterminado y es obvio que el domicilio constitucionalmente protegido no tiene que coincidir necesariamente con el domicilio fiscal o con el lugar en el que un sujeto se encuentra empadronado, o el domicilio social de las personas jurídicas, etc., aunque se ha de admitir que en la mayor parte de los casos se producirá esa coincidencia[159].

La jurisprudencia constitucional se ha ocupado de perfilar los caracteres o rasgos descriptivos de dicho domicilio[160], sin embargo, no son pocas las sentencias del Tribunal Supremo que, en el marco de la legislación ordinaria anterior y de su desarrollo reglamentario, han venido pronunciándose al respeto, básicamente por cuanto dicha legislación, a diferencia de la actual, hacía mención del "domicilio particular", lo que provocó la discusión sobre su equiparación al concepto de domicilio fiscal. Tal debate se ha visto superado en la medida en que, en la actualidad, la norma se refiere al "domicilio constitucionalmente protegido"[161].

Pese a que la cuestión no pueda considerarse resuelta ni mucho menos, también se discute sobre la posibilidad de que goce de tal protección el lugar

159 Así lo puso ya de manifiesto el Tribunal Constitucional en su sentencia de 17 de febrero de 1984, 22/1984, en la que destacaba la conexión entre la protección constitucional del domicilio en el marco de la vida privada y de la intimidad o, más exactamente en el ámbito de la privacidad, en el caso de las personas jurídicas. Desde este punto de vista, el domicilio constitucional tiene una dimensión distinta, y más amplia, que dicho concepto en el marco del derecho privado o del derecho administrativo, añadiéndose, por otra parte, que no son admisibles al respecto tesis reduccionistas que lo equiparen al concepto jurídico penal de morada o habitación (entre otras muchas, sentencia 94/1999 de 31 de mayo).

160 Son los casos de las de 17 de enero de 2002 y de 2 de noviembre de 2004.

161 Es numerosísima la doctrina que se ha ocupado del tema, así, entre otros, ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: *op. cit.;* NAVARRO FAURE, A.: "El domicilio constitucionalmente protegido en la Ley General Tributaria" Revista Española de Derecho Financiero. 2008, n. 138. 229 y siguientes; y, en general, toda la doctrina que se cita en las notas siguientes.

donde se desarrolla la actividad profesional por la persona física o los locales de negocio. A este respecto hay que señalar que, mientras que se encuentra aceptado que dicho lugar goza de protección constitucional cuando se encuentra ubicado conjuntamente con la vivienda de la persona, aún cuando tenga entrada independiente[162], dicha situación no se reconoce, cuando dicha circunstancia no concurre, al menos así se desprende algunas sentencias del Tribunal Supremo[163]. No ocurre del mismo modo en la jurisprudencia del TEDH, pues diversos pronunciamientos del Tribunal de Estrasburgo entienden que los domicilios en los que se encuentra el despacho profesional también gozan de protección, aunque, con base en otras circunstancias distintas de la consideración del mismo como el domicilio protegido.

Se trata, por consiguiente, de un tema no cerrado y respecto del cual cabe encontrar argumentos tanto favorables como desfavorables a la extensión de dicha protección en estos casos[164].

Desde el punto de vista de las personas jurídicas, el debate sobre si poseen o no un domicilio constitucionalmente protegido quedó zanjado hace ya bastantes años, dado que el Tribunal Constitucional declaró expresamente que las personas jurídicas gozaban también de protección constitucional en relación con su domicilio, considerando como tales "los espacios físicos que son indispensables para desarrollar la actividad sin intromisiones ajenas, con independencia de que sea el domicilio fiscal, la sede principal o la sede secundaria 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

162 Véase al respecto las distintas sentencias citadas por MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: "La tensión cit. p. 196; o por ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: *La inviolabilidad*...cit. p. 167.

163 No cabe calificar precisamente la jurisprudencia del Tribunal Supremo como especialmente clarificadora en lo que a esta cuestión se refiere, pero ha negado, la calificación de domicilio en distintos casos de oficinas o despachos profesionales en las sentencias de 27 de junio de 1994, 6 de julio de 1995, 30 de abril de 2002 o 30 de junio de 2003.

164 Puede verse un excelente resumen de éstos en ORENA DOMÍNGUEZ, A.: "La entrada en el domicilio de las personas físicas, jurídicas y en los despachos profesionales" en A.A.V.V.: *Procedimientos tributarios: Aspectos prácticos.* Ed. Bosch. 2014, p. 294 y siguientes.

soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento que quedan reservados al conocimiento de terceros"[165].

Expuesto cuanto antecede, interesa poner de manifiesto que siguen existiendo notables problemas aplicativos respecto de la legislación ordinaria en lo que se refiere a la configuración de los parámetros que en la misma se exigen para que el acceso al domicilio constitucionalmente protegido en el curso del procedimiento inspector no constituya una injerencia ilegítima[166].

La legislación contempla dos posibles escenarios para que se produzca la entrada en el domicilio: a) cuando exista consentimiento del obligado o, b) que exista autorización judicial. Tanto una como otra posibilidad han dado lugar a abundantes pronunciamientos de los Tribunales de Justicia, en los que el objeto del debate jurídico era diferente en función del soporte jurídico utilizado como base para dicho acceso.

En el caso del *consentimiento del obligado*, el debate se plantea sobre los requisitos que ha de reunir esta manifestación de voluntad para que el acceso

165 Sentencia 22/1984. Aunque es lo cierto que dicha sentencia basaba la protección no tanto en el derecho a la intimidad cuanto en el derecho a la privacidad. Una crítica a la manera en la que el Tribunal Supremo ha aplicado la doctrina contenida en aquella sentencia puede encontrarse en CHECA GONZALEZ, C.: "La inviolabilidad fiscal del domicilio de las personas jurídicas" en Quincena Fiscal 2010, n. 19. p. 97 y siguientes.

166 Como acertadamente ha destacado SIMÓN ACOSTA, E. la regulación contenida en la LGT "contrasta seriamente con la importancia de los intereses en juego la parquedad de la regulación legal, limitada casi exclusivamente a dos escuetas menciones a la protección del domicilio constitucionalmente protegido, contenidas respectivamente en los arts. 113 y 142 de la Ley General Tributaria". En el Prólogo a la obra de ÁLVAREZ MARTÍNEZ…cit. p.20. En el mismo sentido ORENA DOMÍNGUEZ, A. op. cit. p. 283.

El Tribunal Supremo ha destacado igualmente las graves carencias de la legislación ordinaria, no sólo de la LGT, afirmando que "el resultado de esta grave carencia normativa es que ahora se configura como un derecho de concreción jurisprudencial, con los problemas que tal déficit de regulación comporta" añadiendo posteriormente que "se necesitaría -para evitar la grave precariedad e inconcreción de las normas que hemos de manejar- una ley de desarrollo del artículo 18, 2 CE, cuyo contenido no es per se suficiente para regular todos los aspectos y límites del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, sin perjuicio de considerar que, aparte del rango, sería necesaria una ley (ahora en sentido material) habilitante de la entrada para casos distintos de la ejecución forzosa de actos de la Administración " (Sentencia 1451/2022, de 2 de noviembre).

por parte de los órganos de la inspección sea legítimo. En este sentido, el Tribunal Constitucional tiene declarado que tal consentimiento había de ser un consentimiento informado, lo que implica que se ha de advertir al obligado tributario de sus derechos.[167].

En este punto interesa resaltar que la jurisprudencia constitucional ha venido admitiendo que el consentimiento pueda ser tácito[168], y aunque a este respecto el anterior Reglamento General de Inspección de Tributos, contenía una redacción que podía considerarse equívoca, dando lugar a

167 Así se pronunció en la sentencia 2089/2007, de 24 de septiembre. Dicha doctrina se confirma posteriormente en la sentencia 54/2015, de 16 de marzo, que, en relación con el contenido de la normativa foral Navarra, por lo demás muy similar a la estatal, manifestó que "la entrada en las dependencias de la empresa se hizo sin advertencia de derechos al interesado, por lo que, en el contexto de esa normativa, los funcionarios actuantes no podían considerar que la falta de oposición del obligado tributario fuera suficiente, pues su Reglamento de actuación les obligaba a despejar toda duda mediante la instrucción de derechos al interesado, advirtiéndole de la posibilidad de oponerse a la entrada en el domicilio para llevar a cabo la actuación inspectora.

Junto a ello, también ha de tenerse en cuenta que los actuarios portaban una autorización administrativa para la entrada que no fue necesario exhibir al ser facilitado el acceso por los socios administradores. Este dato es relevante en este caso pues la advertencia de derechos lógicamente debía incluir este dato, esto es, que portaban una autorización administrativa para el caso de negativa u oposición del obligado tributario, lo cual nos sitúa en una hipótesis de información manifiestamente insuficiente para recabar el consentimiento, pues la autorización administrativa en modo alguno habilita la entrada en los espacios físicos que constituyen el domicilio de la persona jurídica objeto de protección constitucional". En opinión de FALCÓN TELLA, R ("El derecho a no declarar y la inviolabilidad del domicilio: La STC 54/2015, de 16 de marzo". Quincena Fiscal, n. 13, 2015, p.7 y siguientes) la posición contenida en esta sentencia corrige en otros aspectos, la doctrina mantenida en otras sentencias anteriores.

168 Véase la jurisprudencia citada por ÁLVAREZ MARTÍNEZ (op. cit. nota 107). El TS ha manifestado en diversas sentencias que "el consentimiento debe estar absolutamente desprovisto de la mácula que enturbie el exacto conocimiento de lo que se hace y la libérrima voluntad de hacerlo, debiendo estar también exento de todo elemento susceptibles de provocar o constituir error, violencia, intimidación o engaño, porque el interesado debe estar enterado de que puede negarse a autorizar la entrada y registro que se le requiere" (sentencia de 3 de octubre de 2022 rec. 1566/2021).

discrepancias doctrinales [169], el nuevo RGGI ha reiterado la posibilidad de que el consentimiento pueda ser tácito[170].

No es sin embargo esta la única cuestión que se plantea en torno al consentimiento, habiéndose producido otros muchos supuestos que han dado lugar a controversias resueltas por los tribunales, entre otras, quién debe dar el consentimiento, especialmente en aquellos casos en los que se trata de acceder al domicilio de las personas jurídicas; si concurren o no vicios en el consentimiento; si resulta suficiente informado el ciudadano de su derecho a negar a la inspección el acceso al domicilio constitucionalmente protegido, etc.

La forma a través de la cual se informa al obligado de sus derechos se ha "estandarizado". En la práctica, se lleva a cabo mediante la entrega a aquél de un "anexo informativo" en el que se explicitan sus derechos y a continuación, en la diligencia que extiende el actuario suscribe el inspeccionado o su representante en la cual se hace constar el consentimiento expreso del interesado. El Tribunal Supremo considera que con ello se cumplen las exigencias de que se ha producido un consentimiento informado, por lo que las controversias en relación con esta cuestión, prácticamente se pueden considerar superadas[171].

169 El artículo 39, 4 de dicha norma disponía que "se considerará que el interesado presta su conformidad a la entrada o reconocimiento cuando ejecuten los actos normalmente necesarios que de ellos dependan para que aquellas operaciones puedan llevarse a cabo. No obstante, cuando la entrada o reconocimiento se refieran a un domicilio particular, se requerirá expresamente del interesado si consiente al acceso, advirtiéndole de sus derechos". Como ya se indicó anteriormente, por domicilio particular hay que entender el domicilio constitucionalmente protegido. Sin embargo, mayores problemas se plantearon en la doctrina sobre la posibilidad de que el término "expresamente" pudiera considerarse con una exigencia de consentimiento expreso. De tal opinión fue FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I.: op. cit. p. 177 y ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: "La protección constitucional del domicilio en el ámbito tributario". CISS Comunicación. n. 78, 1990, p 75. En mi opinión, lo que debía ser expreso es el requerimiento de la inspección para que se permita el acceso, no que, en respuesta a dicho requerimiento expreso, también el consentimiento deba ser expreso (en este mismo sentido ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J,: op. cit. p.205).

170 Artículo 172, 5. LGT.

171 Entre otras varias, la sentencia 1230/2022, de 3 de octubre (rec. 1566/2021), señala que el consentimiento ha de producirse libremente, sin intimidación, sin que se pueda inducir a error y con información sobre el alcance del consentimiento, para concluir que aquél, "prestado tras la entrega del anexo informativo sobre derechos y obligaciones del obligado tributario antes de realizarse la inspección...y teniendo en cuenta el contenido de las diligencias firmadas por el representante legal, ha de considerarse un consentimiento prestado de forma libre e informada".

Pese a ello, entiendo que esas fórmulas estereotipadas no se corresponden en todos los casos con el cabal conocimiento y comprensión por el inspeccionado de los derechos de los que aparentemente se le informa ni de las consecuencias derivadas del consentimiento o de la denegación de éste.

Otro aspecto que ha suscitado controversia guarda relación con la posible revocación del consentimiento otorgado por el obligado tributario. El debate se puede considerar superado a partir de la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional[172]y aplicada también por el Tribunal Supremo al considerar que el consentimiento "puede ser revocado en cualquier momento antes o durante la entrada o registro, pues ello no es más que el ejercicio de un derecho constitucional que, obviamente, no puede ser objeto de sanción por considerar que implica una voluntad obstruccionista de la labor inspectora"[173].

Mayores problemas se han planteado y se siguen planteando en todos aquellos casos en los que el acceso al domicilio constitucionalmente protegido tiene lugar no como consecuencia del consentimiento del obligado, sino a partir de la existencia de una autorización judicial. Varias son las cuestiones controvertidas:

1) Si puede accederse al domicilio con autorización judicial antes de haberse iniciado formalmente un procedimiento de inspección notificado al obligado tributario.

2) Cuáles deben ser las exigencias mínimas de la autorización judicial, teniendo en cuenta que ésta se otorga a solicitud de la Administración tributaria inaudita parte.

3) La casuística que se genera a partir de los pronunciamientos jurisprudenciales que resuelven los dos puntos anteriores. Entre otros, los relativos a los efectos de la firmeza de la autorización judicial a la hora de

172 En sentencias, entre otras, de 24 de septiembre de 2004 y de 7 de noviembre de 2011.

173 Sentencias del TS de 19 de octubre de 2019 o de 14 de octubre de 2022.

analizar la adecuación a derecho de la liquidación dictada en el procedimiento de inspección en el que la entrada autorizada en el domicilio constitucionalmente protegido ha tenido lugar; la documentación que debe ponerse a disposición de recurrente en el recurso de apelación contra el auto de autorización de acceso; el alcance de la autorización (¿incluye el registro?); o, finalmente, si la autorización incluye implícitamente el acceso a todo tipo de documentación informática.

A continuación, se analizan estas cuestiones:

Por lo que atañe a la primera de las cuestiones, aunque normativamente el debate puede considerarse zanjado, ello no supone ni mucho menos que tal solución no haya sido objeto de crítica. En este sentido resulta imprescindible atender a la evolución de la cuestión para realizar, a continuación, una correcta valoración de la solución normativa. A estos efectos, tradicionalmente, el procedimiento habitual que se seguía por la Administración Tributaria para acceder al domicilio constitucionalmente protegido consistía en instar del juez competente, inaudita parte, autorización para el acceso, sin que, al contribuyente afectado por la solicitud, se le hubiera iniciado ni notificado por la inspección el inicio de procedimiento alguno para la comprobación o investigación de su situación tributaria.

Obtenida la autorización judicial, el inspector actuario (hay que insistir, en el marco de un procedimiento no iniciado) se personaba en el domicilio del obligado (normalmente acompañado por expertos informáticos de la Agencia Tributaria) y exhibía la autorización al tiempo que comunicaba el inicio de actuaciones inspectoras en relación con determinados conceptos y períodos impositivos. La razón de este proceder era obvia: evitar que el "efecto sorpresa"[174] inherente a tal actuación pudiera desaparecer en la

174 Esa es la expresión que utiliza SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E.: "Reflexiones acerca de la inviolabilidad del domicilio al hilo de la STS de 1 de octubre de 2020". Quincena Fiscal n. 9, 2021, p, 190. Sobre la justificación de que preventivamente se solicite la autorización precisamente en que si no fuera así se perdería el efecto sorpresa de tal actuación puede verse HERRERA MOLINA P. y TANDAZO RODRÍGUEZ, A.:" ¿Es subsanable la falta de motivación en un auto de autorización de entrada en

medida en la que el obligado tributario tuviera ya conocimiento de que el acceso a su domicilio podía tener lugar al habérsele notificado el inicio de un procedimiento inspector.

El Tribunal Supremo, en sentencia de 1 de octubre de 2020, con remisión a otra sentencia previa de 10 de octubre de 2019, consideró contrario a la ley que se pudiera acceder al domicilio constitucionalmente protegido sin que se hubiera notificado previamente el inicio del procedimiento inspector[175]. Ello no obstante, y aunque hubo un cierto consenso doctrinal favorable a la doctrina sentada en la aludida sentencia[176], e incluso comentarios subidos de tono por parte de algunas asociaciones sindicales o profesionales del cuerpo de Inspectores de Hacienda[177], es lo cierto que, una ulterior modificación del artículo 113 de la Ley General Tributaria cerró, en parte, el debate surgido como consecuencia de la aludida doctrina jurisprudencial por cuanto se añadió un tercer párrafo en dicho artículo en el cual se estableció que "tanto la solicitud como la concesión de la autorización judicial podrán practicarse, aún con carácter previo al inicio formal del correspondiente procedimiento, siempre que el acuerdo de entrada contenga la identificación del obligado tributario, los conceptos y períodos que van a ser objeto de comprobación y se aporten al órgano judicial"[178].

---

domicilio? Análisis del ATS de 16 de enero de 2020" en Revista de Contabilidad y Tributario n. 449-450, 2020 p. 149.

175 Además de otras razones, el Tribunal Supremo entendió que el juez autorizante carecía de competencia para conceder tal autorización en la medida en que no existía acto administrativo previo que ejecutar por parte de la Administración.

176 Véase entre otros los citados en la nota 168 y SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A. "Comentarios a la nueva Ley de represión del fraude fiscal" en Revista de Contabilidad y Tributación n. 461-462. 2021. p. 213 y siguientes, etc. Un resumen de las distintas posiciones puede encontrarse en n MÁLVAREZ PASCUAL, L. A.: *La ocultación de las ventas en la era de la digitalización. Estudio de las medidas dirigidas a evitar el fraude fiscal derivado de la utilización del software de doble uso.* Madrid 2022. p. 127-129.

177 Puede verse la acerva crítica a la aludida sentencia de la Asociación de Inspectores de Hacienda y la crítica a dicha crítica formulada por la Asociación Española de Asesores Fiscales en MÁLVAREZ PASCUAL, L. A.: *La ocultación de las...cit* . p. 129.

178 La Exposición de Motivos de la Ley 11/2021 que ha introducido tal modificación la justifica, en mi opinión con un cierta sorna propia de lo que algún autor ha llamado "el legislador material", con base en que "a la luz de la última doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo, se incluyen algunas modificaciones de alcance exclusivamente procedimental en la Ley General Tributaria y en

En definitiva, el acceso judicialmente autorizado al domicilio constitucionalmente protegido no requiere del inicio y notificación previa de un procedimiento inspector, sino que el inicio puede notificarse con ocasión de la personación en dicho domicilio por el inspector. Aunque el precepto transcrito no exige expresamente que con ocasión del acceso se notifique al obligado el inicio del procedimiento y, consecuentemente, los conceptos y períodos en relación con los cuales se proyecta la autorización, parece evidente que, si el acuerdo debe recoger tales extremos, carece de sentido que se produzca el acceso sin que el obligado tenga información del alcance de las actuaciones autorizadas. A mayor abundamiento, el artículo 142 de la LGT hace referencia, al acuerdo de entrada para proceder al desarrollo de actuaciones inspectoras y, mal pueden desarrollarse dichas actuaciones sin que exista un procedimiento inspector, referido a los conceptos y períodos impositivos concretos en el cual se enmarquen dichas actuaciones.

Sentada pues esta primera premisa, se hace necesario examinar ahora cuáles deben ser las exigencias mínimas que debe reunir la autorización judicial para que la misma se considere ajustada a las exigencias dimanantes del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio y, aun cuando puede existir una variada casuística que haga difícil establecer parámetros concretos a los que deban ajustarse las autorizaciones judiciales, son varias las consideraciones que cabe realizar sobre esta cuestión, así:

1) La regulación legal sobre los elementos que han de ser considerados por el juez, para la concesión o denegación del acceso al domicilio constitucionalmente

---

la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, que, sin afectar al contenido del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio ni a las garantías de control judicial, clarifican el régimen de autorización judicial de entrada en el domicilio del obligado tributario o la obligada tributaria que haya sido solicitada por la Administración Tributaria en el marco de una actuación o procedimiento de aplicación de los tributos". Algunos autores han calificado esta modificación legislativa como una reforma reactiva para contrarrestar los efectos de la doctrina jurisprudencial, así, cuando todavía no se había plasmado en el Boletín Oficial del Estado, SEVILLA BERNABEU, B.:" La entrada en el domicilio constitucionalmente protegido por la inspección de los tributos y la propuesta de reforma reactiva". En Quincena Fiscal n. 13, 2021, p. 63 y siguientes o MENÉNDEZ MORENO A.: "Lo nuevo de la Ley General Tributaria (II)" en Quincena Fiscal n. 20, 2021, p. 9 y siguientes; etc.

protegido es escasa, tanto en lo que se refiere a los aspectos sustantivos como a los procedimentales, e incluso se ha llegado a poner en tela de juicio la constitucionalidad de tal regulación a través de una ley ordinaria como es la Ley General Tributaria, y no de una ley orgánica, por tratarse del desarrollo por el legislador ordinario del contenido esencial de un derecho fundamental como es el de la inviolabilidad del domicilio y venir así exigido por el artículo 81 de la norma suprema[179].

2) Sobre este derecho fundamental, aunque no referido al marco específico de un procedimiento de comprobación tributaria o más concretamente de inspección, ya existen abundantes pronunciamientos tanto del Tribunal Constitucional como del Tribunal Europeo de los Derechos Humanos[180].

La doctrina contenida en aquéllos delimita el marco dentro del cual dicho acceso puede producirse sin que ello represente un menoscabo de un derecho fundamental. A los criterios establecidos en sus pronunciamientos han de adecuarse tanto los órganos de la Administración tributaria, que deben valorar la concurrencia de las exigencias contenidas en aquellos pronunciamientos para comprobar si se cumplen los requisitos necesarios para que el órgano judicial autorice el acceso al domicilio constitucionalmente protegido, como este último a la hora de apreciar si lo aportado por la Administración resulta

179 Dicho cuestionamiento lo ha puesto de manifiesto el propio Tribunal Supremo, que en sentencia de 2 de noviembre de 2022, tras afirmar que "es evidente que la LGT es una ley ordinaria y, por tanto inidónea o inepta, por su competencia para desarrollar el derecho fundamental, en su contenido esencial, en lo que atañe al ámbito tributario", añade que "se necesitaría para evitar la grave precariedad e inconcreción de las normas que hemos de manejar - una Ley de desarrollo del artículo 18, 2 CE, cuyo contenido no es per se suficiente para regular todos los aspectos y límites del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio"; aunque también la doctrina, casi unánimemente, ha cuestionado no sólo el contenido sino también el rango de la norma que ha introducido y regulado esta cuestión, así, entre otros muchos: ALONSO MURILLO, J.: "La inviolabilidad del domicilio frente a las actuaciones de la inspección de los tributos: Análisis de tres pronunciamientos recientes del Tribunal Supremo" en Revista Española de Derecho Financiero n. 189. 2021 p. 5; o MÁLVAREZ PASCUAL L.A.: *La ocultación*… cit. p. 417.

180 Al respecto puede verse MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *La aplicación del Convenio*...cit. p. 115 en la que expone, separadamente, los casos favorables y desfavorables a la autorización y, "La tensión ...cit. p. 190 y siguientes.

suficiente o no, en relación con cada solicitud, para la concesión de la aludida autorización[181].

No existiendo pues una regulación precisa y concreta (aunque en ciertos aspectos es notablemente difícil que la haya más allá de la fijación de unos principios generales) la construcción de ese marco en el que la autorización de acceso y registro del domicilio constitucionalmente protegido sea legítima ha sido labor del Tribunal Supremo que, en sucesivas sentencias, ha venido fijando los extremos que han de ser examinados por el juzgado de lo contencioso-administrativo al que compete autorizar o denegar el acceso.

El alto Tribunal, ya en la sentencia de 1 de octubre de 2020 (rec. 2966/2019), sintetizó los aspectos fundamentales de la labor que ha de realizar el juzgado competente para otorgar la autorización y cuyo contenido reiteró en numerosas sentencias posteriores en términos más o menos similares. De ahí, que, pese a su extensión, se reproduzcan a continuación las exigencias básicas que deben presidir la actuación de aquél, salvo la relativa a la exigencia de un procedimiento ya iniciado que, con la ulterior modificación de la LGT ya no resulta necesaria, a saber:

"2) La posibilidad de adopción de la autorización de entrada inaudita parte, ... se refiere a la eventualidad de no anunciar la diligencia de entrada con carácter previo a su práctica. Tal situación, de rigurosa excepcionalidad, ha de

181 En definitiva y como se señaló en la tan citada sentencia de 10 de octubre de 2019 la fijación de los requisitos que debe reunir la autorización judicial para la entrada y registro en el domicilio constitucionalmente protegido "debe obligatoriamente atemperarse a los criterios expresados reiteradamente por el Tribunal Constitucional, por el Tribunal Europeo de los Derecho Humanos y por este mismo Tribunal Supremo, que han creado un cuerpo de doctrina tanto sobre el alcance de las potestades del juez para autorizar la entrada solicitada por la Administración, como sobre las exigencias que dicha petición debe cumplir para que pueda considerarse constitucionalmente legítima la limitación de tan relevante derecho fundamental". Puede consultarse el trabajo de CALVO VERGEZ, J.: "La entrada de la inspección en el domicilio de las personas jurídicas y el necesario examen de los criterios de idoneidad, necesidad y proporcionalidad. Análisis de la STS de 10 de octubre de 2019, rec. núm. 2818/2017" en Revista de Contabilidad y Tributación n. 444, 2020, p. 145 y siguientes; o SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.:" Casación y procedimiento inspector: Seis relevantes cuestiones (tres pendientes y otras tantas resueltas)". En Revista de Contabilidad y Tributación n-444. 2020. p. 44 y siguientes.

ser objeto de expresa fundamentación sobre su necesidad en el caso concreto, tanto en la solicitud de la Administración y, con mayor obligación, en el auto judicial, sin que quepa presumir en la mera comprobación un derecho incondicionado o natural a entrar en el domicilio, como aquí ha sucedido.

3) No cabe la autorización de entrada con fines prospectivos, estadísticos o indefinidos, para ver qué se encuentra, como aquí sucede, esto es, para el hallazgo de datos que se ignoran, sin identificar con precisión qué concreta información se pretende obtener. No proceden las entradas para averiguar qué es lo que tiene el comprobado.

4) Es preciso que el auto judicial motive y justifique -esto es, formal y materialmente- la necesidad, adecuación y proporcionalidad de la medida de entrada, sometiendo a contraste la información facilitada por la Administración, que debe ser puesta en tela de juicio, en su apariencia y credibilidad, sin que quepan aceptaciones automáticas, infundadas o acríticas de los datos ofrecidos. Sólo es admisible una autorización por auto tras el análisis comparativo de tales requisitos, uno a uno.

5) No pueden servir de base, para autorizar la entrada, los datos o informaciones generales o indefinidos procedentes de estadísticas, cálculos o, en general, de la comparación de la situación supuesta del titular del domicilio con la de otros indeterminados contribuyentes o grupos de estos, o con la media de sectores de actividad en todo el territorio nacional, sin especificación o segmentación detallada alguna que avale la seriedad de tales fuentes.

Tal análisis, de hacerse excepcionalmente, debe atender a todas las circunstancias concurrentes y, muy en particular, a que de tales indicios, vestigios o datos generales y relativos -verificado su origen, seriedad y la situación concreta del interesado respecto a ellos- sea rigurosamente necesaria la entrada, lo que exige valorar la existencia de otros factores circunstanciales

y, en particular, la conducta previa del titular en respuesta a actuaciones o requerimientos de información efectuados por la Administración."[182].

Incluso, en lo que atañe al contenido, tanto de la solicitud como de la autorización, y en línea con la Jurisprudencia Europea y Constitucional, el

182 En términos idénticos se recogen estos requisitos, entre otras, en la sentencia de 14 de octubre de 2022. El Auto de 27 de octubre de 2022, transcribe la doctrina del Tribunal contenida en la sentencia de 2 de noviembre de 2020, que todavía es más exigente en la determinación de los extremos que han de ser controlados por la autoridad judicial para autorizar el acceso al domicilio constitucionalmente protegido: "-Ha de asegurarse de que no existen infracciones evidentes, esto es, "graves y manifiestas". Se trata de que se cerciore de que el interesado es el titular del domicilio en el que se autoriza la entrada y de que no existe una vía de hecho -básicamente comprobando que el acto se ha dictado previa la tramitación de un procedimiento administrativo con "apariencia de legalidad", y que el acto ha sido dictado por la autoridad competente en el ejercicio de sus facultades-.

-Control de proporcionalidad e idoneidad. La medida debe ser proporcionalmente ajustada al fin que se persigue sin que exista otra alternativa menos gravosa, pues cuando los fines de la ejecución administrativa pueden igualmente alcanzarse sin entrar en el domicilio, la entrada no debe autorizarse por no existir "necesidad justificada de penetrar" en aquél (STC 22/1984 (RTC 1984, 22) , FJ 3). También se requiere que la entrada solicitada ha de ser efectivamente necesaria por la actividad de ejecución, esto es, ha de ser apta o idónea para el fin pretendido.

-La autorización judicial ha de concederse con las limitaciones y exigencias necesarias para que la entrada se lleve a cabo de tal modo que no se produzcan más limitaciones al derecho que consagra el artículo 18.2 CE que las estrictamente necesarias para la ejecución del acto, adoptando las cautelas precisas para que la limitación del derecho fundamental que la misma implica se efectúe del modo menos restrictivo posible. (SSTC 76/1992, de 14 mayo (RTC 1992, 76) , FJ 3, 50/1995, de 23 febrero (RTC 1995, 50) , FJ 5; 171/1997, de 14 octubre (RTC 1997, 171) , FJ 3; 69/1999, de 26 abril (RTC 1999, 69) ; 136/2000, de 29 mayo (RTC 2000, 136) , FFJJ 3 y 4).

-La autorización judicial deberá precisar el domicilio en concreto y la debida individualización del sujeto que ha de soportar la ejecución forzosa del acto administrativo, los aspectos temporales de la entrada, pues no puede quedar a la discrecionalidad unilateral de la Administración el tiempo de su duración (STC 50/1995, de 23 febrero (RTC 1995, 50) , FJ 7). Según la jurisprudencia del TEDH han de limitarse, entre otros extremos, el periodo de duración y el tiempo de la entrada, así como el número de personas que puedan acceder al domicilio, aun cuando no se identifiquen individualmente con carácter previo.

-Debe ejercerse un control a posteriori en el que se comunique al Juez el resultado de la entrada y reconocimiento en el domicilio, dación de cuenta imprescindible para que aquél pueda cumplir con plenitud su función de garantía y corregir, en su caso, los excesos".

En conexión con muchas de las cuestiones que se plantean en esta sentencia, aunque formuladas con anterioridad a la misma, pero cuyas ideas se encontraban recogidas ya, en otras anteriores puede verse el interesante trabajo de FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I. "La autorización judicial para la entrada y registro en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario". En *Prevención y fraude: nuevas medidas tributarias: adaptado a la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal.* Coord. por Isaac Merino Jara e Irune Suberbiola. Madrid 2021 p. 219 y siguientes.

Tribunal Supremo ha precisado que ambas deben "recoger la finalidad de la entrada, con expresión de la actuación inspectora que se ha de llevar a cabo , la justificación y prueba de su necesidad, de que es absolutamente indispensable o imprescindible, el único medio posible para conseguir la finalidad porque existen concretos, precisos y objetivos indicios de defraudación tributaria, con explicación de cuál es el presunto ilícito y cuáles son los concretos indicios que permitan conocer su gravedad, seriedad y entidad, avanzando la cuantía del fraude o la deuda tributaria eludida y explicando por qué ese registro domiciliario es instrumento único y eficaz para su constatación, y que han sido o podrían ser infructuosos otros posibles medios o medidas alternativas menos gravosas"[183].

En definitiva, la jurisprudencia configura la autorización en términos notablemente estrictos y articula la posibilidad de utilizar esta vía como instrumento para el desarrollo de las actuaciones inspectoras como una medida de carácter excepcional y subsidiaria respecto del resto de posibilidades con las que jurídicamente puede desarrollar sus funciones la inspección de los tributos.

La casuística en esta materia es amplísima y el Tribunal Supremo ha venido resolviendo, o admitiendo a trámite, por medio de distintos autos, la necesidad de fijar doctrina en relación con diversos aspectos de la autorización o resolviendo mediante sentencia algunas cuestiones concretas que la proyección de los criterios expuestos plantea y, con ello se entra en el análisis del tercero de los puntos a los que anteriormente se hizo referencia:

La documentación que debe estar a disposición del obligado en el recurso de apelación frente a la autorización *inaudita parte*:

183 Sentencia de 21 de julio de 2022. En el mismo sentido, entre otras muchas, puede verse la sentencia de 14 de octubre de 2022. Se trata de evitar con ello lo que acertadamente MÁLVAREZ PASCUAL, A. (op. cit. p. 132) describe como "la prohibición de las fishing expeditions". Otra de las cuestiones que se suscitan a partir de la prohibición de las actuaciones prospectivas ("a ver que se encuentra") basadas en los datos en poder de la administración tributaria y las desviaciones sobre las medias estadísticas es la relativa a la utilización de la llamada "inteligencia artificial" como vía de justificación de la solicitud de autorización. Al respecto, entre otros, NAVARRO EGEA, M., *Hacia un entorno digital más garantista: las relaciones tributarias electrónicas*, Aranzadi, 2021, p. 71 y siguientes.

Ciertamente esta cuestión no entronca directamente con el derecho fundamental al domicilio constitucionalmente protegido, puesto que, *prima facie*, si existe una autorización judicial (que reúna los requisitos y el contenido que la jurisprudencia exige y que ya se ha visto con anterioridad) nada cabe objetar desde el punto de vista del artículo 18, 2 de la Constitución. Sin embargo, a partir de esta primera consideración surge otra derivada, también con trascendencia constitucional. No ha de olvidarse que dicha autorización se ha producido sin que el obligado tributario tuviera conocimiento ni de la solicitud, ni de la autorización; es decir, con ocasión de la concesión de la autorización, el obligado no ha intervenido ante el juez como parte y el derecho del ciudadano a la tutela judicial efectiva debe pasar por el derecho a recurrir y, en su caso, a obtener del Tribunal la anulación de la autorización cuando la misma no se ajuste a derecho, lo cual sólo puede tener lugar con ocasión del recurso y con la autorización ya concedida.

En este sentido, se ha planteado si, con ocasión del recurso de apelación contra el auto del juez que autoriza la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido, el obligado tributario puede conocer la documentación que tuvo a su disposición el juez autorizante y que al recurrente le resulta desconocida.

La posición del Tribunal Supremo es clara: "el recurrente debe tener en su poder toda la documentación posible, que haya conocido y evaluado el juez competente para la autorización, a fin de poder formular alegaciones y proponer en su caso las pruebas que considere y, en suma, para ejercitar su derecho a la tutela judicial efectiva, a valerse de los medios de prueba y a no padecer indefensión."[184].

Los efectos derivados de la declaración de nulidad del auto que autoriza la entrada en el domicilio y su posible subsanación:

Aunque pueda parecer evidente que la declaración de nulidad del auto que autoriza la entrada y registro debe llevar aparejada la consecuencia de excluir

184 Sentencia de 23 de septiembre de 2021.

del expediente toda la documentación que haya podido ser incorporada a aquél y tenida en cuenta en la regularización que, en su caso, se haya practicado en la medida en la que se ha producido una injerencia ilegítima en un derecho constitucionalmente protegido, el asunto también ha requerido del pronunciamiento del Tribunal Supremo que claramente ha puesto de manifiesto una doble consecuencia:

En primer lugar, que si el auto de autorización no se ajusta a derecho no puede ulteriormente ser subsanado (al margen de que la entrada ya puede haberse producido), y ello por cuanto "la subsanación posterior de autorizaciones judiciales de entrada insuficientes o viciadas conduciría a abrir la puerta a graves abusos, así como a distinciones conceptuales bizantinas inviables en la práctica".

Y, en segundo lugar, que la declaración de nulidad de la resolución judicial autorizante tiene efectos *ex tunc*, privando de cobertura jurídica las incautaciones de documentación o de otro material realizadas por la administración, debiendo por tanto procederse a la devolución de lo incautado ya que de no hacerlo así se incurriría en una vía de hecho que vulneraría no sólo el derecho a la inviolabilidad del domicilio, sino también el derecho a la tutela judicial efectiva [185].

Aunque es lo cierto que, aunque se devuelva lo indebidamente obtenido como consecuencia de la nulidad de la autorización, el órgano inspector probablemente ya habrá tenido conocimiento, examinado y valorado el material que ahora se devuelve y como ha destacado el Tribunal, la información obtenida la sigue teniendo, por lo que el debate sobre si se ha utilizado en la regularización practicada la información de la que el órgano inspector ha tenido conocimiento, pero obtenida ilegalmente, tendrá lugar en el marco de los recursos administrativos o jurisdiccionales.

185 Sentencia de 27 de septiembre de 2021.

Distinto es el caso, en el cual, al amparo de la anterior regulación, es decir, cuando, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Supremo era necesaria la notificación previa de inicio del procedimiento inspector y la misma no se produjo, pero la autorización judicial de entrada en el domicilio ya era firme. El Tribunal Supremo, nuevamente en conexión con el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva, ha declarado "que la única conexión jurídica entre el vicio determinante de la lesión del derecho a la inviolabilidad del domicilio y la obtención de la prueba es la valoración que se hace sobre la autorización judicial firme, a la luz de una evolución de la interpretación jurisprudencial acerca de uno de los requisitos para acceder a la solicitud de autorización de entrada. Esta evolución de la interpretación jurisprudencial no afecta a ningún elemento nuclear del juicio de idoneidad, necesidad y proporcionalidad de la autorización de entrada, sino a un requisito de notificación previa al obligado tributario de la iniciación del procedimiento inspector. La existencia de una conexión natural y jurídica entre el acto de lesión del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio y la obtención de pruebas y evidencias, no deviene por sí misma, en un caso como el que examinamos, en una lesión efectiva del derecho a un proceso con todas las garantías del art. 24.2 CE, por lo que la aplicación ponderada del art. 11.1 LOPJ no ampara la exclusión de las pruebas obtenidas en el acto de entrada y registro autorizado en el auto del Juzgado de lo Contencioso-administrativo"[186] .

Otras cuestiones pendientes

Como se ha indicado anteriormente, aun cuando la fijación de los principios básicos a los que ha de adecuarse el órgano judicial que ha de conceder la autorización para el acceso al domicilio constitucionalmente protegido se

186 Así se señala en tres recientes sentencias de junio de 2023, añadiendo el Tribunal a continuación en línea con los efectos expuestos respecto de una autorización no ajustada a las exigencias de la doctrina jurisprudencial constitucional y del propio tribunal que "la existencia adicional de otras carencias o defectos en el auto de autorización de entrada podría llevar a otra conclusión, pero no es esto lo que se plantea en el caso que resolvemos. Sobre la relación entre el proceso de autorización judicial de entrada y registro y el proceso en que se enjuicia el asunto de fondo, las consideraciones del anterior fundamento jurídico sexto exponen los criterios rectores que han de ser aplicados" (STS de 26 de junio de 2023, rec. 2450/2022, con remisión *in toto* a las sentencias de 6 de junio, en los recursos 2086 y 2525/2022).

recoge expresamente en diversas sentencias, el amplísimo elenco de situaciones que se pueden plantear requerirá de futuros pronunciamientos del Tribunal Supremo para delimitar las potestades de la Administración tributaria respecto del derecho fundamental, existiendo ya varios autos de admisión de recursos de casación que permitirán aclarar los contornos de esas zonas de conflicto. Se trata de los siguientes:

A) Ya se ha visto que, conforme a los criterios que informan la decisión del juez que debe autorizar, éste debe ejercitar un control *a posteriori* del uso que se ha hecho de la autorización. Pues bien, existen autos de admisión en los que la cuestión a resolver es precisamente esa: Cuál debe ser el contenido de esa labor controladora[187], y en un caso más concreto, si se ajusta a las exigencias antes mencionadas un auto autorizante que no señala una fecha límite para tal acceso[188].

B) No existe duda alguna respecto de que la salvaguardia del derecho a la inviolabilidad del domicilio requiere que, en ausencia del consentimiento del titular, exista una autorización judicial, sin embargo, surge en este tema un doble orden de cuestiones: De una parte, si, en la medida en que el acceso al domicilio tiene lugar, no para llevar a cabo una ejecución forzosa de un acto administrativo, sino para investigar en el marco de un procedimiento inspector, la competencia debe o no atribuirse a la jurisdicción contencioso-

187 En el auto de 22 de abril de 2022 (rec. 4542/2021), en paralelo a lo ya planteado en autos de 21 de junio de 2021 (rec. 7353/2020) y 23 de febrero de 2022 (rec. 5980/2020), se admite como cuestión de interés casacional la siguiente: "Aclarar si el juzgado de lo contencioso-administrativo que autoriza la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido, debe efectuar un control a posteriori de la actuación llevada a cabo por la Inspección en ejecución de su autorización de entrada a fin de verificar que la misma se ha ejecutado en sus propios términos, precisando, en su caso, en qué consiste ese control y cómo se debe llevar a efecto". Sobre la necesidad de concretar el contenido de ese control también se manifiesta el auto de 22 de abril de 2022.

188 El auto de 22 de abril de 2022 señala el interés casacional consistente en "determinar si resulta compatible con la referida doctrina legal una autorización en la que se establece un plazo para el de acceso y copiado de los datos con transcendencia tributaria pero cuyo término final es incierto y se hace depender de la propia actuación administrativa".

administrativa y, en segundo lugar, si ha de distinguirse entre la autorización para "entrar" y la autorización para el "registro" con la finalidad de investigar[189].

C) La última de las cuestiones, de la que tenemos noticias a esta fecha, que está pendiente de resolver por el Tribunal Supremo es la relativa a la documentación a la que ha de tener acceso la inspección de los tributos como consecuencia de la autorización concedida. Fundamentalmente, si puede acceder, sin limitación alguna a todo tipo de documentos, archivos, etc. que consten en soportes informáticos (disco duro, la "nube" o similares). En definitiva, ¿la autorización para el acceso al domicilio constitucionalmente protegido permite sin más que la inspección obtenga o copie indiscriminadamente esos archivos? Ha de tenerse en cuenta a este respecto que el artículo 18 de la Constitución también consagra el derecho a la intimidad y el secreto de las comunicaciones y, de aceptarse que la autorización del acceso al domicilio constitucionalmente protegido implica igualmente el conocimiento de los datos obrantes en todo tipo de soportes informáticos, la inspección podría haber accedido a información del obligado tributario carente de toda trascendencia tributaria pero que habría supuesto un menoscabo de dichos derechos. También sobre está cuestión ha de pronunciarse el Tribunal Supremo[190].

189 El auto de 23 de febrero de 2022 plantea las siguientes cuestiones:

"Determinar, interpretando los artículos 24 de la CE (RCL 1978, 2836), 91.2 de la LOPJ (RCL 1985, 1578, 2635) y 8.6 de la LJCA (RCL 1998, 1741), quién es el Juez ordinario predeterminado por la ley para autorizar la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido de los administrados, cuando en el ejercicio de actuaciones inspectoras sea necesario entrar en ese domicilio para investigar y no para proceder a la ejecución forzosa de un acto administrativo.

Precisar si la facultad de "entrada" en los domicilios y restantes lugares cuyo acceso requiera el consentimiento de su titular, comporta también su "registro" con la finalidad apuntada.

A la vista de las respuestas a las preguntas anteriores, esclarecer si la Administración tributaria puede solicitar -y el juez contencioso está facultado para autorizar- la entrada en domicilios y restantes lugares cuyo acceso requiera el consentimiento de su titular, con la finalidad de investigar actos o hechos con trascendencia tributaria, más allá, por tanto, de la ejecución forzosa de los actos de aquella Administración".

190 Concretamente en el Auto de 20 de abril de 2022, se plantea el interés casacional de la siguiente cuestión: "Determinar si la doctrina legal sentada por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en relación con las exigencias de la autorización de acceso y entrada a domicilios constitucionalmente protegidos, es extensible a aquellas otras actuaciones administrativas que, sin constituir un acceso al domicilio constitucionalmente protegido, tengan por objeto el acceso y tratamiento de la información almacenada en dispositivos electrónicos (ordenadores, teléfonos móviles, tabletas,

Nos encontramos pues, en relación con el conflicto entre el deber de contribuir y el control de la adecuación de los obligados tributarios a ese deber a través del procedimiento inspector y el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio con una situación, insuficientemente regulada desde el plano normativo (tanto en lo que se refiere a las exigencias sustantivas como procedimentales), pudiendo incluso cuestionarse, desde un punto de vista constitucional, el rango de dichas normas.

En lo que atañe a la doctrina jurisprudencial, existen numerosos pronunciamientos tanto del Tribunal Europeo de los Derechos Humanos, del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo que contienen los criterios o principios generales que deben regir la actuación de la Administración y los tribunales autorizantes, con base en los cuales debe solucionarse el conflicto.

Desde este último punto de vista, es claro que principios tales como el de subsidiariedad, idoneidad, necesidad o proporcionalidad, deberán ser tenidos en cuenta por el juez que ha de examinar la solicitud de autorización para concederla o denegarla y ha de constituir el elemento fundamental de su decisión, pero no menos importancia tiene la suficiencia de la motivación por parte del juez y que aquélla decisión se produzca con base en un análisis crítico de los datos o información suministrada por la administración tributaria.

---

memorias, etc.) que pueda resultar protegida por los derechos fundamentales a la intimidad personal y familiar y al secreto de las comunicaciones"; otro tanto hace en el auto de 17 de noviembre de 2022: "determinar si, en una entrada y registro domiciliario por la Inspección de los tributos en un domicilio constitucionalmente protegido, el copiado masivo de los archivos y correos electrónicos alojados en el servidor y en el disco duro del ordenador del obligado tributario, sin discriminación de aquellos que tienen interés a los efectos de la comprobación e investigación desarrollada, sin autorización judicial ni consentimiento para ello, vulnera los derechos fundamentales al secreto de comunicaciones (artículo 18.3 CE (RCL 1978, 2836)) y/o a la inviolabilidad del domicilio (artículo 18.2 CE)"; y, finalmente en el de 21 de junio de 2023: "Aclarar si el acceso a la información contenida en cualesquiera repositorios telemáticos de datos que se encuentren en un domicilio constitucionalmente protegido o sean accesibles desde aquel, requiere que el auto que autoriza la entrada contenga un razonamiento explícito, específico e individualizado de las razones que legitiman el acceso a la gran cantidad de información contenida en aquellos, de forma que se asegure la salvaguarda de los derechos fundamentales consagrados en los artículos 18.1 y 18.3 de la Constitución".

2. El derecho a no autoincriminarse

La Constitución española reconoce a los ciudadanos, en su artículo 24, además del derecho a la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, lo que se ha conocido como el derecho a no autoincriminarse[191].

El artículo 6, del Convenio Europeo de Derechos Humanos, en cambio, no menciona específicamente el derecho a no declarar contra uno mismo o a no auto inculparse[192], no obstante, el TEDH reiteradamente ha considerado incluido en el contenido del artículo mencionado el derecho a la no autoinculpación.

Ha habido sobradamente ocasión de ver cómo en el curso de las actuaciones que se desarrollan a lo largo del procedimiento inspector, el obligado tributario se puede ver compelido coercitivamente a aportar a la Administración tributaria datos o documentos que puedan servir como elementos probatorios del incorrecto cálculo por parte del obligado tributario (o de la ausencia de dicho cálculo estando obligado a ello) de la deuda tributaria. La aportación de ese soporte documental permite a la Administración tributaria no sólo la adecuada determinación de aquélla conforme a la información facilitada y a la que obra en su poder por otras vías, sino también, la apreciación de la concurrencia en el sujeto objeto de la comprobación o investigación de una conducta contraria al ordenamiento y, por tanto, susceptible de ser sancionada,

191 En concreto, el número 2 del citado artículo establece que "todos tienen derecho al juez ordinario predeterminado por la ley, a la defensa y a la asistencia letrada, a ser informado de la acusación formulada contra ellos, a un proceso público sin dilaciones indebidas y con todas las garantías, a utilizar todos los medios de prueba pertinentes para su defensa, a no declarar contra sí mismo, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia".

192 Según aquél "toda persona tiene derecho a que su causa sea juzgada de forma equitativa, públicamente, y en un plazo razonable, por un tribunal independiente e imparcial, establecido por la ley, que decidirá, tanto sobre cuestiones de sus derechos y obligaciones de carácter civil, como sobre el fundamento de toda acusación penal dirigida contra ella".

En su segundo apartado el artículo 6 dispone que "toda persona acusada de una infracción se presume inocente hasta que su culpabilidad haya sido legalmente declarada".

bien sea en la vía administrativa bien en la vía penal. De ello se deriva la posible colisión entre el deber constitucional de contribuir y el del ciudadano a no autoincriminarse.

En efecto, si, como ha habido ocasión de ver, el obligado tributario, con base en lo dispuesto en el artículo 93 de la Ley General Tributaria, tiene el deber de facilitar "toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes de naturaleza tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones", es evidente que, como consecuencia de la observación del aludido deber, puede estar trasladando o poniendo en conocimiento de la Administración tributaria (fundamentalmente con ocasión del desarrollo de un procedimiento inspector, aunque no exclusivamente), los elementos probatorios que acrediten la comisión de una infracción tributaria administrativa o penal. En tales casos ha de cuestionarse si el derecho a no autoincriminarse debe o no prevalecer sobre el deber de contribuir y si, por tanto, con base en dicho derecho el obligado puede negarse a facilitar tales datos, información, documentos, etc.

La delimitación entre uno y otro presenta una multiplicidad de cuestiones concretas resueltas con mejor o peor fortuna por el Tribunal Constitucional[193] y analizadas ampliamente por la doctrina científica, dada la notable trascendencia práctica que este debate plantea[194].

193 A este respecto y en relación con la unidad orgánica de los procedimientos liquidadores y sancionadores, se señalaba en la conocida como *Declaración de Granada,* firmada el 18 de mayo de 2018 por un grupo de catedráticos de Derecho Financiero y Tributario, que "esta circunstancia, pese al respaldo que a ello ha dado el Tribunal Constitucional – con benevolencia para cuanto sucede en el ámbito tributario – es una notable singularidad sólo presente en el ámbito tributario y claramente proscrita por las Leyes que regulan, con carácter general, la actuación de la Administración Pública – LPAC y LRJSP -. Y más aún, repárese en la atribución de competencias sancionadoras a empleados de la Administración tributaria, atribución que en todo caso debe quedar reservada a quienes ostentan la condición de funcionario público". La declaración puede encontrarse en: https://ca1b337c04.clvaw-cdnwnd.com/974a12f491a6d5001c1b46a8df726a89/200000147-a4861a574a/DECLARACION_DE_GRANADA.pdf?ph=ca1b337c04.

194 Ha de destacarse que los tribunales ordinarios no han sido precisamente prolijos en el análisis de esta cuestión, por ello, comparto la opinión de GARCÍA BERRO, F. cuando ya en el año 2010 afirmaba que "los Tribunales españoles han eludido de manera sistemática enfrentarse a una delimitación precisa de los efectos que esta garantía fundamental despliega en el ámbito de nuestros procedimientos tributarios" ("Derecho a no autoincriminarse de los contribuyentes y procedimiento

Es lo cierto que hay algunos aspectos polémicos de la cuestión que ya cabe considerar superados y en relación con los cuales no parece necesario establecer mayores precisiones. Piénsese, por ejemplo, en una instrucción desarrollada en el ámbito de la jurisdicción penal, en la que uno de los delitos presuntamente cometidos por el investigado sea el delito fiscal. No resulta mínimamente discutible jurídicamente sostener que éste tendrá derecho a no facilitar o aportar, ningún elemento autoinculpatorio sin que pueda en modo alguno hacerse valer el deber constitucional de contribuir de ese sujeto, aun cuando pueda existir, en su caso, una responsabilidad civil derivada del delito.

No obstante lo anterior, la realidad y la legislación ordinaria reguladora de la materia permiten señalar otra multiplicidad de supuestos en los cuales la respuesta no resulta tan evidente e incluso, en algunos casos, podría cuestionarse hasta qué punto tal regulación es respetuosa con el derecho a no autoincriminarse.

Por otra parte, como es sabido, sólo en supuestos muy marginales, la apreciación de la existencia de indicios de la posible existencia de un delito contra la Hacienda Pública tiene lugar sin que exista un previo procedimiento inspector en cuyo seno se pongan de manifiesto tales indicios. Por ello, como se ha indicado, los posibles conflictos entre el deber de contribuir y el derecho a la no autoinculpación se han venido manifestando en el seno de tales procedimientos. No tanto porque en el curso de los mismos se procede a determinar el correcto importe de la obligación tributaria objeto de tales procedimientos, cuanto por el hecho de que la información que se requiera al contribuyente en orden a tal determinación permita, a su vez, probar la existencia de una infracción de orden administrativo o penal con base precisamente en la información o documentación facilitada coercitivamente.

---

sancionador separado: precisiones a la luz de la evolución jurisprudencial" Quincena Fiscal 2010, n, 19 p. 17). PALAO TABOADA, C. llega a afirmar que la jurisprudencia menor de nuestros tribunales de justicia, "carece por lo general de interés" y la misma conclusión formula de las resoluciones del Tribunal Económico-administrativo Central en relación con el derecho fundamental que nos ocupa (*Capacidad contributiva…cit p.* 523).

No está de más recordar la importancia de la amplia doctrina del Tribunal Europeo de los Derecho Humanos en esta materia que resulta de obligada aplicación para los Tribunales españoles[195]y que, como se verá, se mueve, no sin ocasionales vacilaciones o votos particulares, en una línea tendente a ampliar el ámbito o, si se quiere, los marcos procedimentales, en los que el derecho a no autoincriminarse puede manifestarse.

Desde este punto de vista, señalados muy sumariamente[196], constituyen hitos destacables en relación con la fijación de la doctrina los siguientes:

El primero hay que situarlo en 1993, cuando el Tribunal declaró que es contrario al derecho a no autoinculparse obligar a una persona en un proceso penal a aportar información que pudiera incriminarle[197]. Con base en dicha doctrina y en lo que a la materia tributaria se refiere, tal y como se indicó anteriormente, si en un procedimiento penal en el que se ha de juzgar la posible comisión de un delito fiscal se solicita del investigado información o documentación que éste considere que le puede resultar incriminatoria, el TEDH reconoce expresamente el derecho a no aportarla[198] .

195 No en vano, el artículo 10, 2 de la Constitución dispone que "las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España".

196 Una exposición muy detallada en cuanto a la evolución de la doctrina del TEDH hasta 2015 puede encontrarse en LOZANO SERRANO, C. op., cit. 26 y siguientes; también puede verse en MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. "La tensión… cit p. 198 y siguientes; CASAS AGUDO, D.: "A vueltas con el derecho a no autoinculparse y su dialéctica con los deberes de colaboración tributaria". Quincena Fiscal 2017, n. 10. p. 69.

197 Sentencia en el caso de Funke contra Francia de 25 de febrero.

198 Aunque ha de destacarse que en la sentencia a que se alude en la nota siguiente, se produjo un voto particular del juez Martens negando la prevalencia del derecho a no autoinculparse sobre el deber de contribuir incluso en el marco de las indagaciones penales relativas al delito fiscal (a tal respecto distingue Martens entre los demás delitos y el delito fiscal, en los primeros se investiga al autor mientras en que el segundo, lo que se investiga en si se cometió el delito o no). Un análisis pormenorizado de este voto particular puede encontrarse en PALAO TABOADA, C.: *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario.* Madrid 2008, p. 156 y siguientes.

El segundo, tiene lugar en 1996 con la ampliación de esa doctrina, no sólo al caso de un proceso penal, sino también en el supuesto en el que en el seno de un procedimiento administrativo la información aportada por el contribuyente pueda previsiblemente ser ulteriormente utilizada como prueba en el seno de un procedimiento sancionador, aunque dicho procedimiento sea de carácter exclusivamente administrativo[199]. En consecuencia, de acuerdo con la doctrina del Tribunal, cuando la normativa interna de los Estados prevea la "traslación" de la información obtenida mediando la coerción en un procedimiento inquisitivo a un procedimiento sancionador, debe prevalecer el derecho del ciudadano a no autoincriminarse.

Por último, ya en este siglo, se ratifica, en lo que específicamente se refiere a la materia tributaria, la doctrina sentada en el caso Saunders, en el sentido de que, debe prevalecer el derecho a no autoinculparse en aquellos procedimientos administrativos tendentes tanto a determinar el importe de la deuda tributaria como, eventualmente, a sancionar las conductas que en el curso del procedimiento resulten contrarias al ordenamiento jurídico[200] o en aquellos otros en los que la ley interna prevé la existencia de procedimientos sancionadores conexos, esto es, cuando los datos obtenidos en un procedimiento puedan ser objeto de utilización en un procedimiento sancionador, con independencia de que dicha posibilidad no se haya manifestado en ningún caso concreto[201].

Una vez expuesta muy sumariamente la doctrina del TEDH sobre el tema, cabría sostener que en nuestro derecho, en el marco del procedimiento inspector, el contribuyente, con base en el derecho a no autoincriminarse,

199 Sentencia en el caso Saunders contra el Reino Unido de 17 de diciembre.

200 Sentencia dictada el 3 de mayo de 2001 en el caso J.B. contra Suiza. Esta situación es la que existió en el derecho interno español hasta el año 1998 en el que no había separación entre el procedimiento de inspección y el procedimiento sancionador. Otra cuestión distinta es que, a partir de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente que estableció la separación, ésta fuera y siga siendo, en la práctica, más formal que real.

201 Así se recoge en la sentencia de Shannon contra el Reino Unido de 4 de octubre de 2005 o en la de Chambaz contra Suiza de 5 de abril de 2012.

podría negarse a aportar toda aquellos datos, documentos, etc, que pudieran servir como elementos probatorios de la existencia de una infracción tributaria.

Sin embargo, no está demás señalar que la doctrina de nuestro Tribunal Constitucional, seguida en parte por los tribunales ordinarios, no ha sido receptiva con la formulada por TEDH. En este sentido, la sentencia fundamental del Tribunal Constitucional en la materia, dictada en 1990, ciertamente anterior a las que fijaron la doctrina del TEDH, con base en la consideración, por una parte, de que el derecho a no autoincriminarse no es absoluto, y por otra, por cuanto, de admitirse tal circunstancia devendría imposible comprobar la veracidad de las declaraciones de los obligados, se concluyó por el Tribunal que no resultaba inconstitucional la imposición de sanciones al contribuyente que se niegue a aportar a la inspección documentación de naturaleza tributaria. Ha de añadirse no obstante que sentencias del Tribunal Constitucional posteriores a las del TEDH ratificaron la posición de la primera de las sentencias[202]. Sobre este planteamiento volveré posteriormente.

Parece necesario no obstante reseñar que el Tribunal Constitucional tuvo la posibilidad de pronunciarse concretamente sobre el menoscabo del derecho a no autoincriminarse en un supuesto en el que la documentación facilitada en el curso de un procedimiento inspector fue objeto de utilización en el marco de un procedimiento penal en el que se consideró probada, con base en ella, la comisión del delito. El Tribunal con un argumento lógico-formal no se pronunció sobre el asunto.

202 Se trata de las sentencias 76/1990, 161/1997 y 191/1997. En mi opinión, la crítica más certera formulada a esta doctrina jurisprudencial es la expresada por LOZANO SERRANO, C. que tras destacar que el Tribunal al conceder primacía al fin público que se persigue con la consagración constitucional del deber de contribuir frente al derecho fundamental también constitucional del ciudadano a no autoincriminarse, olvida que no hay precepto en el ordenamiento que anteponga el deber de contribuir a los derechos individuales sancionados también constitucionalmente, y concluye que "el fin fiscal no es un recurso meramente lógico-formal que admita cualquier pretensión recaudatoria de las Haciendas Públicas sino que como valor con un contenido material que es, sólo permite las que se articulan y ejercen en el marco de un sistema justo que no puede, para serlo, prescindir del resto de valores constitucionales…En otras palabras, el ordenamiento jurídico es un universo iure y no cabe definir ni dotar de contenido ninguno de sus institutos sin consideración al resto de sus institutos y principios que el propio ordenamiento contempla" (op. cit. p. 21).

No resulta complejo exponer los datos del caso: En el curso de una inspección tributaria a una sociedad, se requiere a su administrador que actuaba como representante de aquélla, determinada documentación, cuya no aportación podía ser sancionable. La información aportada por el administrador fue utilizada en un proceso penal en el que aquél resultó condenado por delito fiscal en relación con la cuota defraudada por la sociedad a la que representaba. Pues bien, el Tribunal Constitucional no entró a analizar si se había producido un menoscabo del derecho fundamental a no autoincriminarse con base en la inexistencia de una identidad subjetiva entre el sujeto que facilita la documentación (la sociedad a través de su representante) y el sujeto que es condenado en el procedimiento penal con la documentación aportada: el administrador (ya que ello tuvo lugar cuando todavía regía en el Código Penal el principio de *societas delinquere non potest*).

Como es de imaginar, la casi totalidad de la doctrina criticó dicho planteamiento que hubiera sido una ocasión idónea para que el Tribunal dibujara los perfiles de la relación entre el deber de contribuir y el derecho a no autoincriminarse con su consiguiente proyección sobre la regulación en la legislación ordinaria de los procedimientos inquisitivos tendentes a la liquidación y los procedimientos sancionadores[203], al menos en lo que se refiere a la incorporación a un procedimiento penal de la información facilitada por el contribuyente en el seno de un procedimiento inspector.

Al no haber sido así, todavía está por resolverse la proyección de los criterios del TEDH al respecto en la legislación ordinaria, pues no debe olvidarse que el artículo 210 de la Ley General Tributaria establece en su número 2 que "los datos pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en alguno de los procedimientos de aplicación de los tributos (…) y vayan a ser tenidos en

203 Véase, entre otros, la doctrina citada por GARCÍA BERRO, F. ("Derecho a no autoincriminarse de los contribuyentes…cit) en la nota 39 que califica de "actitud escapista" la posición del Tribunal Constitucional, o la que menciona CASAS AGUDO, D. (op. cit) en las notas 41 a 49.

cuenta en el procedimiento sancionador deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución"[204].

La simple comparación de la doctrina del TEDH con el contenido del precepto transcrito revela que éste difícilmente puede considerarse respetuoso con aquélla, en la medida en que, como ya se indicó, si existe una previsión normativa que permite el trasvase de la información facilitada en un procedimiento inquisitivo de determinación de la deuda tributaria a un procedimiento sancionador, no se respetaría el derecho a la no autoincriminación. La lectura del precepto revela que éste es precisamente el caso.

Un problema subsiguiente es el relativo a la determinación de si toda información requerida coercitivamente en el curso de un procedimiento inspector puede no ser aportada por el obligado tributario al amparo de su derecho a no autoincriminarse y, en este punto parece claro que hay que rechazar que dicho derecho ampare al contribuyente que se niegue a dar todo tipo de información o documentación que le sea requerida sin que dicha conducta pueda ser objeto de sanción.

Para avanzar, por tanto, se requiere descender un paso más en el análisis puesto que una misma documentación o información puede o no estar cubierta por el derecho a no autocriminarse según los casos, así, en mi opinión, se ha de poner atención en si, de partida, el procedimiento de inspección nace de la inexistencia de una declaración o autoliquidación previa, o no es así. Se trata de escenarios distintos que han de ser abordados de forma diferenciada

204 PALAO TABOADA C. entiende que dicho precepto no puede ser interpretado en el sentido de considerar que necesariamente toda la información obtenida en el procedimiento inspector haya de ser trasladada al procedimiento sancionador, sin embargo, para este autor el precepto no establece dicha excepción, aunque sostiene que la ausencia de ésta no supone una implícita aceptación de la posibilidad de trasladar toda la información (*Capacidad… cit.* p. 508). Sin embargo, es lo cierto que la práctica administrativa viene consistiendo en trasladar toda la documentación recabada en el procedimiento inspector, una vez concluido, al procedimiento sancionador, en el cual, el instructor es, también prácticamente siempre el que en el primero de los procedimientos fue el inspector que desarrolló las funciones inquisitivas y requirió la información o documentación que se traslada.

En el caso de que el procedimiento de inspección tenga lugar en relación con tributos y ejercicios respecto de los cuales el sujeto no ha autoliquidado (dejemos al margen a estos efectos los supuestos de tributos en los cuales rige el régimen de declaración que son muy marginales en nuestro ordenamiento), debe partirse de la premisa de que al menos tácitamente, el contribuyente ha considerado que no tiene deuda tributaria alguna por el concepto y período impositivo objeto de inspección, en la medida en que existe una norma que lo obliga a autoliquidar dicha deuda y el sujeto no lo ha hecho, y si, como consecuencia del procedimiento, la Administración tributaria estuviera en condiciones de determinar la existencia de una deuda, parece claro que, salvo supuestos de interpretación razonable de la norma o similar, también existiría una infracción consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación (artículo 191 de la Ley General Tributaria).

Para el escenario descrito, habrá de concluirse que, cualquier documento, información o dato que le sea requerido para su aportación al procedimiento resultará: o bien inocuo (en cuyo caso no tendría sentido su solicitud por la inspección), o bien incriminatorio (por servir de prueba para demostrar la existencia de una deuda no autoliquidada y la consiguiente comisión de una infracción cuya prueba resulta trasladable al procedimiento sancionador).

Exigir al contribuyente, bajo amenaza de sanción, información o documentación que sirva para confirmar, en su caso, la existencia de una deuda tributaria no declarada y por tanto, para probar la comisión de una infracción, es contrario al derecho a no autoincriminarse; y si la información requerida no tiene tal objeto no acaba de verse la justificación de dicha petición.

Se podría sostener, frente a esta conclusión que, de aceptarse, se produciría un doble efecto perjudicial para los intereses recaudatorios de la Hacienda Pública tutelados constitucionalmente por el deber de contribuir: De una parte, que la Administración quedaría inerme ante el contribuyente defraudador en tales situaciones; y de otra, que con ello se favorecería a los

mayores incumplidores frente a aquellos otros que, aún cuando determinen una deuda tributaria inferior a la debida, por lo menos autoliquidan.

Sin embargo, tales efectos deben ser objeto de alguna consideración adicional, pues no suponen un riesgo real para el interés recaudatorio. Piénsese que el hecho de que el sujeto que es objeto de inspección no facilite la información requerida no determina ni mucho menos que la Administración tributaria no pueda, por otros medios, llevar a cabo la liquidación procedente. La información que "por suministro" hayan facilitado terceros respecto de ese sujeto; la que hayan facilitado terceros mediante requerimientos singulares; la información sobre operaciones realizadas en entidades financieras; los movimientos de las cuentas corrientes en entidades financieras que pueden ser requeridos directamente a éstas, etc. y, en último extremo, la posibilidad de acudir a la estimación indirecta, son todos ellos mecanismos reveladores de que la Administración en tales supuestos no está desprotegida jurídicamente ni mucho menos.

Por lo demás, la conclusión contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional de 1990 acerca de la practica imposibilidad de desarrollar actuaciones comprobadoras si el contribuyente pudiera no aportar aquello que él considerara autoincriminatorio, podría ser aceptable en aquellas fechas, pero basta ver las numerosas obligaciones de suministro de información que en la actualidad incumben a los ciudadanos, las obligaciones de colaboración de terceros en el marco de los procedimientos tributarios y el avance de las nuevas tecnologías al servicio de la Hacienda Pública[205] para constatar que tal afirmación hoy podría ponerse en entredicho.

Por otra parte, hay que señalar también que, si cualquier dato que se aporte por el contribuyente puede servir a la Administración tributaria para determinar la existencia de una deuda, por pequeña que sea, y, asimismo, puede ser objeto de utilización por esa misma Administración en un procedimiento sancionador o

205 Sobre el potencial tecnológico de la Administración tributaria, entre otros, véase NAVARRO EGEA, M., *Hacia un entorno digital…, op. cit.*, p. 23 y ss.

incluso puede servir como prueba en un procedimiento penal, es evidente que, conforme a la doctrina del TEDH, en tales casos debe reconocerse el derecho del contribuyente a no autoincriminarse con independencia de cuáles sean los efectos derivados del ejercicio de ese derecho para los intereses de la Hacienda Pública que, como se acaba de señalar, no serían tan graves.

Expuesto cuanto antecede que, en términos generales, fija en este ámbito el alcance del derecho a no autoincriminarse, han de introducirse algunas consideraciones adicionales:

Es sabido que las normas fiscales imponen otra serie de obligaciones distintas de la de autoliquidar el tributo relativas a la llevanza y conservación de determinada documentación (por ejemplo, relación de facturas emitidas y recibidas o de bienes de inversión o del impuesto repercutido, etc). La no aportación de dicha documentación cuando se requiere coercitivamente en el procedimiento inspector, puede ser sancionada, no tanto por no aportarse cuanto por considerar que no se ha cumplido con esa otra obligación de llevanza y conservación (si se requiere la relación de facturas emitidas y el contribuyente no la entrega, se le podrá sancionar por la no conservación de esos registros exigidos por una norma fiscal), y ello sin perjuicio del derecho del contribuyente a no aportarla en aquellos casos en los que con su presentación se estuviera reconociendo implícitamente la comisión de una infracción tributaria distinta de la de la no llevanza o conservación.

En otras palabras, no se trata de defender que la información que el sujeto tiene que conservar también le da derecho a no aportarla si le autoincrimina sin mayores consecuencias, sino de distinguir esta situación de aquella otra en la que se requiere al obligado documentación que no está obligado a tener y que, adicionalmente, constituye el único medio a través del cual la Administración puede determinar la existencia de una deuda tributaria superior a la autoliquidada (por poner un ejemplo burdo: la solicitud por la Administración de la facturación no declarada).

Ciertamente las consecuencias que se derivan de la no aportación en uno y otro caso son distintas. Al margen de que la diferencia de los efectos en punto a la regularización de la situación tributaria del sujeto en función de la documentación que se trate.

Negarse a aportar la documentación que una norma exige conservar, implica *per se* un incumplimiento de una obligación legal susceptible de sanción, mientras que negarse a aportar una documentación que el actuario, en el curso del procedimiento inspector, cree que puede existir o que existe y cuya conservación no viene impuesta por una norma tributaria no puede ser objeto de sanción. Obviamente, ello es así, sin perjuicio de que, si la administración, en cualquiera de los dos casos, por otra vía, llegara a probar la existencia de una cuota no autoliquidada, esa infracción podría ser sancionada (no ingresar cantidad alguna estando obligado a ello). Ahora bien, también ha de quedar claro que no existirá infracción alguna por, el hecho de no aportar una documentación que no hay norma alguna que exija que el contribuyente deba tener y con cuya aportación se pruebe la comisión de una infracción tributaria.

Cuestión distinta es que se requiera al contribuyente información o documentación en el curso del procedimiento de inspección cuando ha existido una autoliquidación previa por parte del contribuyente. En este tipo de escenarios, la autoliquidación contiene datos que sirven para determinar el importe de la deuda tributaria autoliquidada, entre los cuales, muchos de ellos lo que justifican, no es una cuota mayor, sino la minoración de la cuota a ingresar. Piénsese, por ejemplo, en la prueba de la deducibilidad del gasto en el IS o en el IRPF o del derecho a deducir el IVA soportado o de la concurrencia de los requisitos para la aplicación de una exención en cualquier tributo, aplicados por el contribuyente en su autoliquidación. Por tanto, con la presentación de ésta el contribuyente ha considerado que cumple los requisitos para tener derecho a deducir el gasto, el IVA soportado, etc recogido en aquélla y, por tanto, como consecuencia de ello ha determinado su base imponible, su cuota a ingresar o devolver, etc. En todos estos ejemplos, los conceptos tributarios

son aplicados por el contribuyente en su autoliquidación con un resultado inmediato en la deuda tributaria.

No debe olvidarse que, con toda lógica, la LGT en su artículo 105, 1 señala que "en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo". De ahí que, si en el curso del procedimiento inspector se solicita, por ejemplo, las facturas acreditativas de un gasto (la factura de adquisición de un bien de inversión y la tabla de amortizaciones practicadas, las facturas emitidas objeto de dotación por deterioro de créditos, etc) o del derecho a una deducción, no puede sostenerse que la obligación de aportar la documentación solicitada determinará el menoscabo del derecho a no autoincriminarse puesto que, en tal caso, la consecuencia derivada de la no aportación de tales datos, desde el punto de vista liquidatorio, sería la inexistencia de la prueba del gasto o del derecho a la deducción y, consiguientemente, un incremento de base o de cuota o minoración de la cuota a devolver.

En definitiva, la no aportación de la documentación requerida por la inspección no puede justificarse desde el punto de vista del derecho fundamental que aquí se analiza aunque tampoco puede defenderse que su no aportación cuando es exigida por la inspección pueda ser objeto de sanción. La no aportación simplemente determinará, ante la falta de prueba del gasto, deducción, etc., una regularización que determinará un incremento de la cuota autoliquidada que, en su caso, será sancionable por dejar de ingresar parte de la deuda tributaria que hubiera resultado de una correcta autoliquidación.

Sería absurdo conectar dichos requerimientos con el derecho a la no autoinculpación pues no cabe sostener que la no entrega de una información que lo que acredita es la existencia de un gasto deducible o de un IVA deducible etc, produzca efectos autoincriminatorios. Incluso en el caso de que dicha entrega pruebe que el gasto o el impuesto deducido en su día en la autoliquidación fue mayor de lo debido, siempre producirá, en la regularización de la situación

tributaria del contribuyente, una deuda menor que la que resultaría si no se aportara ninguna documentación.

Hablar pues de coerción en relación con tales requerimientos por parte de la Administración no resulta siquiera discutible: El contribuyente puede, legítimamente no entregar tal documentación, información, etc. y no por ello deberá ser sancionado, sencillamente, la consecuencia será que el gasto, deducción, exención, etc. que practicó en su autoliquidación no será aplicable y tendrá una mayor base (imponible o liquidable) o cuota de la que autoliquidó (o una menor cantidad a devolver), y que será objeto de regularización en el procedimiento inspector. Si, a partir de ahí, concurren los elementos necesarios para determinar la existencia de una infracción, deberá ser sancionado. No por el hecho de no aportar la información requerida, sino por no probar el gasto, deducción, etc. con base en el cual el contribuyente determinó, en la autoliquidación en su día presentada, el importe de la minoración de la base o de la cuota [206].

En definitiva, es obvio que no resulta fácil, por vía casuística, determinar qué información solicitada coercitivamente es susceptible de no ser aportada con base en el derecho a no autoincriminarse y qué otra sí. Todo ello en la hipótesis de que, como sucede en el derecho español, la misma pueda ser

206 LOZANO SERRANO C. hace un análisis pormenorizado de materias respecto de las cuales no puede alegarse el derecho a no autoincriminarse (datos susceptibles de declaración o autoliquidación, justificantes y documentación relativa a esos datos, contabilidad o registros fiscales, documentación acreditativa de las operaciones registradas, datos o justificantes solicitados al obligado para explicar otros aportados por terceros o que ya le consten como probados a la administración, etc. (op. ult. cit. p. 34-39). Aunque comparto las conclusiones que extrae en algunos de los supuestos analizados, discrepo del punto del que parece partir dicho análisis, como ya he intentado exponer anteriormente: Si existe una obligación legal de tener determinada información, la denegación de su aportación en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos no se puede justificar en el derecho a no autoincriminarse. Se trata, creo, de dos cuestiones distintas: Si existe la obligación de conservar determinada documentación, la no aportación deberá equipararse a su no conservación y, en tal caso, procederá la sanción correspondiente por dicho incumplimiento; en cambio, si la aportación de la información requerida, sea o no de obligatoria tenencia o conservación, puede ser autoincriminatoria para el contribuyente, éste tendrá derecho a no aportarla, con independencia, de que de ser de tenencia o conservación obligatoria, pueda ser sancionada esa no tenencia o conservación que implica la no aportación.

trasladada (en la práctica siempre lo es) al procedimiento sancionador, aunque, conceptualmente no ofrezca problemas determinar que es autoincriminarse[207].

Sin embargo, no deja de ser cierto que tampoco cabe admitir que la decisión sobre qué información o documentación que sea exigida coercitivamente por la inspección es autoinculpatoria quede exclusivamente en manos del inspeccionado.

La casuística es, sin duda, mucho más amplia de que la que, en términos generales, se ha expuesto con anterioridad y no cabe hacer una especie de "vademecum" de información o documentación solicitada coercitivamente cuya aportación esté cubierta o no por el derecho a no autoincriminarse. De ahí que la labor de los Tribunales y, especialmente, del Tribunal Constitucional sea fundamental tanto para determinar la posible existencia de normas inconstitucionales en relación con el actual contenido de la LGT y demás normas de desarrollo como para ir creando un cuerpo de doctrina con base en la cual ir fijando los perfiles del aludido derecho.

Tal situación se salvaría si el derecho interno, que en nuestra LGT no es el caso, separara absolutamente los procedimientos tendentes a liquidar y los tendentes a sancionar[208]. Existen ciertamente dos procedimientos en términos formales, pero no hay limitación alguna en cuanto a la incorporación al procedimiento sancionador de la información recabada en el procedimiento inspector[209]. Si el derecho positivo de nuestro país contemplara la no

207 Siguiendo a la doctrina "una persona se autoincrimina cuando pone en conocimiento del órgano sancionador informaciones o datos que éste desconocía y no tenía otra manera de averiguar, y en los cuales puede fundarse su sanción o condena" PALAO TABOADA, C. op. ult. cit. p. 505.

208 PALAO TABOADA, C. entiende que la separación orgánica no es necesaria para garantizar el derecho a no autoincriminarse puesto que lo exigible es la existencia de procedimientos distintos, aunque la atribución competencial corresponda a mismo órgano (op. ult. cit. p. 509), si bien ello representa un cambio de opinión respecto de la postura sostenida en un trabajo anterior de 2008. En abstracto no cabe duda de que una separación procedimental debería resultar en principio suficiente para garantizar que dicho derecho opera en el procedimiento sancionador y no en el de liquidación, sin embargo, no cabe duda de que, una separación orgánica evitaría posibles riesgos de "contaminación" de la información que, de no existir esta separación, habría de ser trasladada, en el seno del mismo órgano, de un procedimiento a otro.

209 En la ya mencionada Declaración de Granada de 2018 se señaló que "la separación de los

comunicabilidad de los datos obtenidos en el procedimiento de liquidación al procedimiento sancionador, la respuesta, incluso desde la perspectiva de la interpretación que hace la jurisprudencia del TEDH, debería ser, en mi opinión, otra bien distinta:

En efecto, si la información requerida al obligado tributario lo es para determinar el correcto importe de la deuda tributaria y sólo para eso, es evidente que, no derivándose de ello ninguna consecuencia sancionadora, la prevalencia del deber constitucional de contribuir es, indiscutible y, por tanto, el contribuyente estaría obligado a aportarla y a ser sancionado si no lo hace porque estaría incumpliendo con su deber, sin que exista derecho fundamental alguno que lo ampare.

La información que aporte va a tener efectos en el ámbito liquidatorio y, en ese ámbito, como consecuencia de ello, con ocasión de la regularización que se practique en el curso del procedimiento inspector, o de cualquier otro procedimiento de aplicación de los tributos, va a representar la correcta determinación de la cuota tributaria en ese caso concreto, en definitiva, la correcta proyección del deber constitucional de contribuir en ese procedimiento y sobre ese sujeto. Ahora bien, en ningún caso, van a extenderse los efectos de la información aportada coercitivamente por el obligado al ámbito sancionador. En la medida en que dicha información no se incorpora a ese otro procedimiento no se produce menoscabo alguno del derecho a no autoincriminarse. Por el contrario, si, como sucede en el derecho español, esa transmisibilidad de la información obtenida no sólo no se prohíbe, sino que se contempla, el derecho a no autoincriminarse y, consiguientemente la negativa a aportar lo solicitado, sin que ello deba ser objeto de sanción, estará plenamente justificada.

---

procedimientos de liquidación y sancionador es más formal que real si se tiene en cuenta, por un lado, que no hay distinción entre los funcionarios encargados de uno y otro procedimiento y, por otro lado, que, de acuerdo con el art. 210.2 de la LGT, se incorporan al procedimiento sancionador los datos y pruebas obtenidos en el procedimiento de regularización o de aplicación del tributo.

En relación con este último aspecto, debe ponerse de relieve que la incorporación formal de las declaraciones efectuadas por los obligados tributarios al procedimiento sancionador puede constituir una violación del derecho constitucional a no declarar contra sí mismo".

Las alegaciones de orden pragmático relativas a que con una separación plena -real- de los procedimientos sancionadores se alargarían en el tiempo o que se introduciría una gran complejidad en los procedimientos tributarios, son difícilmente aceptables a la vista de la clara posición jurisprudencial del TEDH.

En definitiva, la formal separación de procedimientos liquidatorios y sancionadores que se recoge en nuestra LGT no es ni mucho menos garantía del respeto del derecho a no autoincriminarse y mientras el Tribunal Constitucional no "reciba" específicamente la doctrina del TEDH no ya sólo en su proyección en el ámbito sancionador penal, sino también en el ámbito administrativo dicho derecho fundamental puede, en buena parte considerarse, en lo que a los tributos se refiere, una pura entelequia.

CONTESTACIÓN

AL DISCURSO DE INGRESO DEL EXCMO. SR. D. GASPAR DE LA PEÑA VELASCO

POR EL EXCMO. SR. D. JUAN ROCA GUILLAMÓN

La Academia se congratula en el día de hoy con la incorporación como miembro de número de un gran profesional de la abogacía que, al mismo tiempo, es un docente e investigador de primer nivel. Cualidades estas que ya no va resultando fácil reunir en estos tiempos en una única persona.

Gaspar de la Peña Velasco pertenece a una saga de grandes juristas, abogados conocidos durante sucesivas generaciones, que se han ganado desde largo tiempo el respeto y la consideración de una curia tradicionalmente bien nutrida de excelentes profesionales. Y yo me permito decir que también gozan del reconocimiento de toda una ciudad, donde han venido ejerciendo la defensa de los intereses de quienes han confiado acertadamente en sus buenos oficios forenses.

Nuestro recipiendario, Gaspar de la Peña Velasco, no solo no desmerece esa acreditada fama familiar, sino que la ensancha con las cualidades que antes he señalado.

Cuando me pidió que fuera yo quien contestara a su discurso de ingreso, mi primera reacción fue tratar de declinar tan gentil invitación con el argumento, rigurosamente cierto, de que mis conocimientos tributarios no pasan de los de cualquier sujeto pasivo, sufridor del Fisco. Pero me desarmó diciéndome que su discurso no contenía ni un solo número, con lo cual me puso frente a un trabajo estrictamente jurídico, en el más amplio de los sentidos.

Aunque nuestro protagonista de este día es persona bien conocida en Murcia y en los ámbitos académicos españoles quizás no esté de más en un acto como este hacer una breve glosa de su trayectoria profesional.

Gaspar de la Peña Velasco estudió la carrera de Derecho en nuestra Universidad, donde tuve ocasión de conocerlo como alumno de último curso.

Un brillante alumno; tanto que en 1978 obtuvo su licenciatura con Premio Extraordinario. Su magnífico expediente le permitió, además, obtener plaza en el siempre reñido concurso del laureado Colegio de San Clemente de los Españoles, fundación del Cardenal Albornoz que abre a nuestros mejores licenciados obtener el doctorado por la Universidad de Bolonia. Logro que, en el caso de nuestro recipiendario, fue además recompensado en 1980 con la calificación de sobresaliente *cum laude* y el premio *Vittorio Emmanuele* a la mejor tesis doctoral leída en la Facultad de Derecho durante ese curso académico.

Incorporado al cuadro docente de la facultad murciana, bien orientado inicialmente por el profesor Juan Martín Queralt, y sucesivamente por el Profesor Bayona de Perogordo y la Profesora Mª Teresa Soler, pronto (en 1983) obtuvo por oposición nacional, plaza en el cuerpo de Profesores Titulares de Universidad. Y solo tres años después ingresaba en el Cuerpo de Catedráticos de Universidad, permaneciendo en Murcia desde 1986 hasta 2008, en que se traslada a la Universidad Complutense.

En realidad, Gaspar nunca se desvinculó materialmente de su tierra natal donde, desde 1990, venía ejerciendo ininterrumpidamente la abogacía sin que ello le impidiera llevar acabo importantes labores de formación, entre las que cabe citar la dirección del Master de Asesoría Fiscal de ENAE, la Escuela de Negocios de la Fundación Universidad-Empresa de Murcia que mantuvo desde 1986 a 2008, así como la del Master de Asesoría Jurídica de Empresas de la misma Escuela desde 1999 hasta 2004

Ponente en distintos Congresos y conferenciante en materia tributaria tanto en España como en el extranjero, ha dirigido múltiples tesinas de licenciatura y trabajos de fin de grado, fin de master y varias tesis doctorales, calificadas todas ellas con sobresaliente *cum laude*.

Autor de varios libros de la especialidad y de numerosos artículos publicados en revistas especializadas nacionales y extranjeras es, asimismo,

miembro del consejo de redacción de diversas revistas (*Revista Española de Derecho Financiero, Impuestos; Quincena Fiscal; Nueva Fiscalidad; Revista de Contabilidad y Tributación*).

Por último, creo que, entre otros méritos, posee dos muy destacables: haber sido miembro de la Comisión para le Reforma de la Ley General Tributaria y haber desempeñado de 2004 a 2007, la presidencia del Consejo para la Defensa del Contribuyente del Ministerio de Economía y Hacienda.

Un discurso de recepción debe también ocuparse del fondo, aportaciones o conclusiones doctrinales que cabe extraer del trabajo cuya exposición acabamos de escuchar, se compartan o no sus opiniones o puntos de vista. No debe olvidarse que desde el prisma del rigor académico la discrepancia crítica, la polémica y la contradicción son propias de nuestro trabajo, lo que tradicionalmente alcanzaba su máximo exponente en las llamadas "trincas" de aquellas no tan antiguas oposiciones a cátedras de Universidad, que algunos todavía tuvimos oportunidad de sufrir, en una especie de torneo dialéctico, a menudo despiadado, aunque siempre en términos respetuosos. En todo caso no emitir al menos un mínimo juicio sobre el trabajo del autor sería una inadmisible desatención hacia quien ha dedicado un tiempo importante a cumplir con el deber que aceptó cuando lo elegimos para tomar plaza de académico de número en esta Real de Legislación y Jurisprudencia, caracterizada por la calidad de sus discursos, que avala el prestigio de sus integrantes actuales y los muchos que lo fueron.

***

El discurso de Gaspar de la Peña es un trabajo, ante todo, muy bien estructurado en torno a un *dubbio* inicial, situado en las fronteras entre algunos de los derechos fundamentales contenidos básicamente, entre otros, en los artículos 14 a 38 de la Constitución, y el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos enunciado en el artículo 31.1 CE que, dentro de los límites que genéricamente allí se perfilan, alcanza a todos los ciudadanos.

Pero como todo *dubbio*, en el sentido canónico de la expresión, de lo que se trata es de poner en duda la certeza, que acaso pasa por ser indiscutible, de un enunciado que no es tan claro como a primera vista se muestra. Y esa es la labor del investigador jurídico que no es raro que, si es acertada y aceptada mayoritariamente, termine influyendo en decisiones jurisprudenciales.

Nuestro recipiendario de hoy plantea de un modo claro cuales puedan ser esas dudas al describir la que él mismo llama "zona de penumbra" entre el derecho de propiedad y el deber de contribuir como valores constitucionalmente protegidos. No escapa al autor que la que ha sido llamada "ductilidad" de la Constitución en torno a derechos constitucionalmente protegidos, aunque no necesariamente fundamentales - y el catálogo es amplio- no es tan permisiva para con la labor del legislador, y no digamos de la Administración, en este caso tributaria, hasta el punto de oscurecer el contenido esencial de los derechos que deje como prácticamente irreconocible el derecho subjetivo de que se trate. Y uno de esos posibles escenarios es precisamente el que se sugiere a propósito del derecho de propiedad que reconoce el artículo 33 CE.

Se ha observado (LACRUZ BERDEJO) que la propiedad ha dejado de ser motivo de privilegios políticos, como lo era en tiempos no muy lejanos el derecho de voto. Pero tampoco es un derecho tan consustancial al sujeto como los derechos de la personalidad, habida cuenta que por causa de utilidad el titular dominical puede verse expropiado mediando una indemnización (artículo 33.3 CE), lo que, evidentemente, no es posible respecto de aquellos derechos fundamentales y libertades públicas de la Secc. 2ª del Cap. 2º, artículos 15 ss CE, como lo son la vida, la integridad física, la libertad religiosa, honor, intimidad privada o la propia imagen.

Ello sentado, es muy pertinente el planteamiento metodológico que utiliza Gaspar de la Peña en el discurso que acabamos de escuchar, de orientar el objeto central de su estudio hacia los ámbitos en los que se producen mayores conflictos entre la legislación tributaria y los derechos y libertades constitucionalmente protegidos, singularmente, en cuanto concierne a las

leyes tributarias sustantivas, con el derecho de propiedad reconocido en el artículo 33.1 CE.

Como es sabido ha sido precisamente en torno al derecho de propiedad y su contenido esencial donde la doctrina italiana (Barassi, Natoli) y buena parte de la española ha tratado de fijar los límites genéricos del derecho subjetivo, sobre el argumento de que los derechos subjetivos no se dan en estado puro sino que se encuentran dentro de relaciones jurídicas o, más exacta y frecuentemente, dentro de un entramado de relaciones que podemos denominar "situación jurídica", donde los sujetos del derecho ocupan posiciones jurídicas típicas –por ello son *jurídicas*, al estar descritas en la norma- a partir de la realidad social. Así, en las situaciones obligatorias o de crédito, uno o varios sujetos ocupan la posición jurídica de acreedor, otros la de deudor; posición jurídica, insisto, que es típica si está descrita en la ley: fiador, avalista, arrendador; o, igual, en las situaciones jurídico reales: propietario, usufructuario, titular de fundo sirviente, etc. Y es comúnmente admitido desde la Codificación que tales clases de derechos van escoltadas por deberes y cargas, de modo que insertas en el seno de una situación jurídica es fácilmente comprobable que estas resultan casi siempre ser complejas, lo que es comúnmente admitido ser compatible con que, por simplificación del lenguaje, a estas posiciones jurídicas se las llame simplemente *derechos*.

Pero, por cuanto aquí importa, la delimitación del llamado *contenido esencial*, ha sido construida, como antes he apuntado, en torno al derecho de propiedad, pero, asimismo, de otros derechos, como el derecho de huelga.

Así, la STC 11/ 1981 de 8 de abril, plantea la cuestión del contenido esencial del derecho subjetivo desde la perspectiva de las garantías del artículo 53 CE, afirmando que lo constituyen aquellas facultades o posibilidades de actuación necesarias para que el derecho pueda ser reconocido como perteneciente al tipo descrito. Criterio más tarde seguido por STC 37/ 1987, de 26 de marzo. El contenido esencial se muestra, de este modo, como límite a la intervención legislativa, siempre que sea compatible con la legislación constitucional, en

tanto el ejercicio de los poderes del titular venga adecuado a la consecución de fines de interés general, y por tanto extravasados del interés meramente individual del titular del derecho subjetivo de que se trate.

Mas creo que la cuestión pude complicarse especialmente cuando ese contenido esencial entra en colisión no con la actividad legislativa sino con la administrativa o de gestión. Ello es patente en ámbitos como el urbanístico, la delimitación del dominio público, aguas y otras de las antiguamente llamadas propiedades especiales; y creo que, particularmente, en el ámbito tributario, no ya tanto por la extensión del deber de contribuir, que siempre tendrá el límite de lo confiscatorio, sino a menudo por las exorbitantes facultades sancionadoras de una administración tributaria que no encuentra más límite que el jurisdiccional pero que, en la práctica, no es una solución factible para el pequeño contribuyente, que se ve aburrido y perjudicado en un desigual combate en las que lleva todas las de perder.

***

Me ha parecido tratado con particular agudeza el capítulo dedicado a la intimidad como límite al deber de colaborar e informar.

Partiendo del reconocimiento de la necesaria articulación de un sistema de control tributario que, unido a la imposición de deberes de colaboración o información a los obligados tributarios permita dotar de efectividad al deber de contribuir, se hace un exhaustivo análisis de la doctrina del Tribunal Constitucional en relación con los perfiles de un derecho a la intimidad personal y familiar que no puede formularse en un estado que podríamos llamar "químicamente puro", sino en relación con otros preceptos constitucionales que son determinantes de su alcance en cada situación concreta, al margen de su reconocimiento como derecho fundamental no solo en nuestra Constitución sino también en la legislación comunitaria (Carta de los derechos fundamentales y Convenio Europeo para la protección de los derechos humanos).

La injerencia en el derecho a la intimidad personal se justifica en un concepto jurídico que, por su propia concepción, es necesariamente indeterminado, como sin duda lo es el de la "trascendencia tributaria" de la información requerida por la Hacienda Pública; noción esta que, a su vez, debe ser matizada por la proporcionalidad de los medios utilizados para solucionar el conflicto de intereses planteado entre la efectividad de los medios y el deber de contribuir. Lo que según la doctrina constitucional se resume en el cumplimiento de tres requisitos que quedan claramente recogidos en el discurso: idoneidad, necesidad y juicio de proporcionalidad en sentido estricto. Todo ello seguido de una completa relación crítica que nuestro recipiendario expone sistemáticamente, en un alarde de conocimiento de los medios de obtener la información, tanto por suministro como por captación.

***

La tercera parte del discurso me ha parecido igualmente un fino análisis de la tensión dialéctica entre derechos fundamentales y los procedimientos de inspección tributaria, de los que concluye que la formal separación de procedimientos liquidatorios y sancionadores de la Ley General Tributaria, no puede resultar efectiva mientras el TC se limite a recibir la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos en el ámbito penal pero no en el ámbito administrativo, por lo que, con toda razón, no titubea en calificar como una pura entelequia el derecho a no autoincriminarse.

En conclusión, solo me resta reiterar mi felicitación personal y corporativa a nuestro nuevo Académico de Número, así como a su familia, colegas, amigos y, permítaseme esta debilidad, especialmente a su padre D. Gaspar de la Peña Abellán. Es todo un honor para esta Real de Legislación y Jurisprudencia de la Región de Murcia mantener el alto nivel de rigor y excelencia que recibimos de nuestros mayores para cumplir con el deber de transmitirlo a las generaciones que nos hayan de suceder.

Enhorabuena, pues, y a todos ustedes muchas gracias por su atención.

FUNDACIÓN CAJAMURCIA

Región de Murcia
Consejería de Medio Ambiente, Universidades,
Investigación y Mar Menor.
Dirección General de Universidades e Investigación.