

LOS LÍMITES A LAS ACTUACIONES DE OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN REALIZADAS POR LA INSPECCIÓN: INEFICACES UNOS, INEXISTENTES OTROS

María José Trigueros Martín

*Profesora Contratada Doctora de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Pablo de Olavide. Sevilla*



Este trabajo ha obtenido el **1.º Premio Estudios Financieros 2016** en la modalidad de **Tributación**.

El jurado ha estado compuesto por: don Álvaro ANTÓN BASANTA, don Diego MARÍN BARNUEVO, don Javier MARTÍN FERNÁNDEZ, don Alberto MONREAL LASHERAS, don Javier SEIJO PÉREZ y don Fernando DE VICENTE BENITO. Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de los autores.

EXTRACTO

Una de las tareas asignadas por el artículo 141 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a la Inspección de los Tributos es la realización de actuaciones de obtención de información con trascendencia tributaria, siguiendo los dictados de sus artículos 93 y 94. La ley trata, por tanto, de establecer vías, de tender puentes para que la información que resulte relevante en orden a la aplicación de los tributos cruce desde el lado de los obligados tributarios hasta la Administración. Evidentemente, no ha de tratarse de un trasvase indiscriminado de datos, de ahí que el ordenamiento perfile una serie de límites a la actuación administrativa dirigidos, en principio, al reconocimiento y salvaguarda de un conjunto de derechos fundamentales: derecho a la intimidad, al honor y a la no autoinculpación. La efectividad de tales límites frente a una Administración tributaria ávida de información centrará el objeto de nuestro estudio.

Palabras claves: inspección, información, límites, intimidad y autoinculpación.

Fecha de entrada: 03-05-2016 / Fecha de aceptación: 12-07-2016 / Fecha de revisión: 18-07-2016

LIMITATIONS FOR THE RECOVERY OF INFORMATION ON THE PART OF INSPECTION AUTHORITIES: SOME INEFFICIENT, SOME INEXISTENT

María José Trigueros Martín

ABSTRACT

One of the roles of Inspection Authorities in Spain, following section 141 of the Spanish General Tax Law 58/2003, of December 17th (Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria), is the recovery of relevant information for taxing purposes, also following section 93 and 94 thereof. Hence, the Law makes an effort to establish ways and links for taxpayers to communicate relevant information to the Administration. However, this recovery process does not involve random data transfer and some limitations are settled in order to profile Administration activities, these aimed at recognizing and safeguarding fundamental rights of individuals: privacy rights, right to honour and the right to avoid self-incrimination. This paper will analyse the effectiveness of these limitations, taking taxing authorities' voracious appetite for information.

Keywords: inspection, information, limitations, privacy and self-incrimination.

Sumario

1. Introducción: La importancia de las actuaciones de obtención de información
2. Los límites a las actuaciones de obtención de información
 - 2.1. El secreto bancario
 - 2.1.1. La confirmación de su no existencia
 - 2.1.2. Ámbito subjetivo
 - 2.1.3. Ámbito objetivo
 - 2.1.4. Aspectos procedimentales
 - 2.2. El secreto del contenido de la correspondencia, de los datos estadísticos y del protocolo notarial
 - 2.2.1. El secreto del contenido de la correspondencia
 - 2.2.2. El secreto estadístico
 - 2.2.3. El secreto del protocolo notarial
 - 2.3. El secreto profesional
 - 2.3.1. No revelación de los datos que afecten al honor o a la intimidad personal y familiar
 - 2.3.2. No revelación de los datos confidenciales conocidos en los servicios prestados de asesoramiento y defensa
 - 2.3.3. La comprobación de la propia situación tributaria del profesional
 - 2.4. El derecho a no autoinculparse y su eficacia como límite en el procedimiento inspector tributario
 - 2.4.1. Una visión de conjunto a partir de los textos normativos y de la doctrina científica
 - 2.4.2. El posicionamiento de nuestro TC sobre el derecho a no declarar contra sí mismo en el ámbito tributario
 - 2.4.3. El posicionamiento del TEDH sobre el derecho a la no autoincriminación en el ámbito tributario
3. Una breve reflexión sobre la eficacia de los límites analizados

Bibliografía

1. INTRODUCCIÓN: LA IMPORTANCIA DE LAS ACTUACIONES DE OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN

De acuerdo con lo dispuesto en las letras a) y b) del artículo 141 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), el objeto fundamental del procedimiento inspector es la investigación de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración, y la comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios. A ello hemos de unir, cuando proceda, la práctica de las liquidaciones resultantes de dichas actuaciones [art. 141 g) LGT].

No obstante, la Inspección también puede desarrollar otras funciones que, de forma enunciativa, relaciona el precepto antes citado. Entre ellas destaca en la letra c) la realización de actuaciones de obtención de información relacionadas con la aplicación de los tributos, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 93 y 94 de dicha ley.

Tal es la importancia que el legislador da a la información que puede y debe manejar la Administración en su tarea de aplicación de los tributos que a su regulación dedica prácticamente la totalidad de la sección 3 «Colaboración social en la aplicación de los tributos» del capítulo I «Principios generales» del título III de la LGT.

Esta colaboración social comprende, como advierte ESEVERRI MARTÍNEZ, dos tipos de actuaciones de particulares en relación con la aplicación de los tributos, por un lado, las que se desarrollan con carácter voluntario y, por otro, las de obligado cumplimiento. Las primeras, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 92 de la LGT, se desarrollan a través de acuerdos con otras Administraciones públicas, con empresas privadas o con instituciones representativas de sectores económicos, laborales, empresariales o profesionales que asisten a la Administración tributaria en aspectos como la realización de estudios o informes relativos a las disposiciones generales dictadas en aplicación de los tributos; la celebración de campañas de información y difusión tributaria; la presentación de autoliquidaciones, declaraciones o comunicaciones de datos; la simplificación en el cumplimiento de las obligaciones tributarias; la información del estado de las devoluciones y reembolsos; la solicitud de certificados tributarios; etc. Las segundas, incide el autor, se traducen en la normación de deberes a cargo del propio obligado tributario y de terceros de facilitar información con trascendencia tributaria a los órganos de la Administración cuya encomienda sea la aplicación de los tributos¹.

Su localización dentro del texto legal no nos debe hacer dudar de que el deber de facilitar información a la Administración se entiende como una forma de colaborar por parte de la sociedad en la aplicación de los tributos del sistema.

¹ ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: *Derecho Tributario. Parte General*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006, págs. 298-299.

Para SESMA SÁNCHEZ se trata de un deber de colaboración cuyo fundamento, como ha señalado el Tribunal Constitucional (en adelante, TC) en sus Sentencias 110/1984, de 26 de noviembre, 76/1990, de 26 de abril, 195/1994, de 28 de junio, y 50/1995, de 23 de febrero, se encuentra en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, que justifica la existencia de ciertos deberes y potestades como instrumentos necesarios para hacer posible ese deber constitucional de contenido patrimonial².

Si, por consiguiente, el deber de información encuentra su fundamento en la exigencia constitucional del artículo 31.1, habrá de entenderse que una información correcta, completa y veraz del propio obligado tributario o de terceros cooperará a que se produzca una adecuada y justa contribución al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica (renta y patrimonio) de los distintos contribuyentes, de ahí que su enorme valía haya sido realizada por el TC cuando ha tenido oportunidad de pronunciarse al respecto.

HERRERO DE EGAÑA, recurriendo a las palabras del máximo intérprete de la Constitución Española (en adelante, CE), vertidas en las Sentencias 76/1990, de 26 de abril, 292/2000, de 30 de noviembre, y 233/2005, de 26 de septiembre, señala que el deber de comunicación de datos con relevancia tributaria se convierte en un instrumento necesario no solo para una contribución justa a los gastos generales, sino también para una gestión tributaria eficaz. De ahí que la información sea el activo más importante con que cuenta una Administración tributaria. Dicho autor insiste en el hecho de que³:

«Una organización tributaria puede contar con una legislación muy avanzada, unos funcionarios bien preparados y estar dotada, incluso, de medios materiales suficientes. Esa organización –sin una buena información que le sirva de soporte– no será verdaderamente eficaz».

Esta información trascendente desde el punto de vista tributario va a obtenerse, por suministro o por captación, de todos aquellos que la tengan relacionada con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducida de las relaciones económicas, profesionales o financieras que mantengan con otras personas (art. 93.1 y 2 LGT). No obstante, como salvaguarda de los derechos y garantías de los obligados tributarios, la ley establece unos límites que habrá de respetar, entre otros órganos administrativos, la Inspección en su búsqueda de información con trascendencia tributaria. Al análisis de los mismos dedicaremos las próximas líneas.

² SESMA SÁNCHEZ, B.: *La obtención de información tributaria*, Aranzadi Editorial, Navarra, 2001, págs. 35-37. PITA GRANDAL, A. M. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: «La información bancaria con fines fiscales en España (análisis de la cuestión a la luz de la normativa interna y comunitaria)», *Quincena Fiscal*, núm. 1, 2003, BIB 2002\2362, pág. 2, manifiestan igualmente que estos planteamientos han encontrado eco en la jurisprudencia emanada de los tribunales ordinarios, poniendo como ejemplo la Sentencia de la Audiencia Nacional de 14 de diciembre de 1993.

³ HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M.: «Intimidad, tributos y protección de datos personales», *Indret, Revista para el Análisis del Derecho*, Barcelona, abril de 2007, pág. 4.

2. LOS LÍMITES A LAS ACTUACIONES DE OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN

2.1. EL SECRETO BANCARIO

2.1.1. La confirmación de su no existencia

El secreto bancario, en otros momentos históricos, pétreo escudo frente a la Administración tributaria, no es actualmente un límite al suministro de información a la Administración tributaria⁴. Así de rotundo se muestra el número 3 del artículo 93 de la LGT, según el cual el incumplimiento de las obligaciones de información no podrá ampararse en dicho secreto. Aunque la norma no lo defina, sino que simplemente lo refiere, habrá que entender que la ley trata de impedir que los datos que un banco tiene en su poder fundados en la relación comercial que mantiene con sus clientes sean secretos para la Administración tributaria; una Administración que puede obtenerlos, con carácter general, por suministro, y, puntualmente, por captación, para emplearlos en la aplicación de los tributos.

ARSUAGA NAVASQÜES también manifestó que⁵:

«[...] la colaboración de las entidades de crédito es evidente que ha de revestir gran trascendencia para la Administración tributaria, por cuanto el sustrato de las operaciones que aquellas realizan constituye normalmente materia con connotaciones fiscales».

Tras la explicitación, por tanto, de la inexistencia del secreto bancario, el artículo 93 de la LGT y el artículo 57 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento

⁴ De esta forma se expresan MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 12.ª edición, Madrid, 2001, pág. 385, que ponen de manifiesto cómo el secreto bancario se amparaba en nuestro ordenamiento en el artículo 62 de la Ley de Reforma Tributaria de 16 de diciembre de 1940, recogándose después en los Estatutos del Banco de España en desarrollo de la Ley de Ordenación Bancaria de 1946. Con posterioridad, indican estos autores, los artículos 41 a 45 de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, terminaron con el secreto bancario, que había constituido uno de los mayores obstáculos en la tarea comprobadora e investigadora de la Inspección de Hacienda, confirmando, como regla general, la plena sujeción al deber de colaboración de las personas físicas o jurídicas dedicadas al tráfico bancario o crediticio, en un plano de igualdad con el resto de administrados obligados a colaborar con la Administración tributaria. El procedimiento específico para el conocimiento de dichas operaciones estaba investido de una serie de garantías, pues como deja patente SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E.: *Los deberes de información tributaria desde la perspectiva constitucional*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2001, págs. 313-320, citando a la doctrina alemana, el suministro de información sobre las cuentas bancarias interfiere en la relación de confianza entre las instituciones de crédito y su clientela.

Posteriormente, el artículo quinto de la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, redujo el ámbito de operatividad del citado procedimiento especial a los movimientos de operaciones bancarias, dando nueva redacción al artículo 111.3 de la LGT de 1963.

⁵ ARSUAGA NAVASQÜES, J. J.: «Nueva dimensión del deber de colaboración con la Administración tributaria», *Gaceta Fiscal*, núm. 4, 1984, págs. 91-92.

General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RGGI) recogen determinadas reglas para que pueda suministrarse dicha información bancaria a la Administración tributaria. La principal finalidad de estas garantías procedimentales es proteger en cierta medida la «intimidad económica» del sujeto, según SESMA SÁNCHEZ⁶.

2.1.2. Ámbito subjetivo

Conforme a lo dispuesto en los artículos 93.3 de la LGT y 57.1 del RGGI, los requerimientos individualizados de información 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, podrán dirigirse indistintamente a los obligados tributarios afectados, titulares o autorizados, o directamente a las entidades bancarias o crediticias con las que operen⁷.

Indica al respecto ESEVERRI MARTÍNEZ que en la doctrina del Tribunal Supremo (en adelante, TS), Sentencia de 6 de octubre de 2001 (fundamento de derecho 2.º), las entidades de crédito no están obligadas a atender los requerimientos de información de datos que hayan sido objeto de suministro periódico o facilitados en cumplimiento de un deber general o que se detallen en las declaraciones tributarias presentadas o que debieran serlo por el propio contribuyente, por lo que solo es posible pretender, a título individualizado, de una entidad crediticia, los datos de clientes que no se encuentren en las situaciones anteriores⁸.

Asevera, igualmente, este autor que⁹:

«[...] en el ámbito de aplicación de los tributos, los requerimientos de información a entidades financieras únicamente pueden llevarse a cabo en el curso de un procedimiento de inspección tributaria o de un procedimiento de recaudación, por lo tanto, no es posible realizarlos en el discurrir de los procedimientos de gestión tributaria».

⁶ SESMA SÁNCHEZ, B.: *La obtención de información tributaria*, op. cit., pág. 84.

⁷ El artículo 1.1 y 2 de la Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito, define a las mismas como empresas autorizadas cuya actividad consiste en recibir del público depósitos u otros fondos reembolsables y en conceder créditos por cuenta propia. A tales efectos, tienen la consideración de entidades de crédito: a) Los bancos; b) Las cajas de ahorros; c) Las cooperativas de crédito; y d) El Instituto de Crédito Oficial. Dicha ley deroga la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito y el Real Decreto Legislativo 1298/1986, de 28 de junio, por el que se adaptan las normas legales en materia de establecimientos de crédito al ordenamiento jurídico de la Comunidad Económica Europea, encargados de ofrecer hasta la aparición de la misma una definición de entidad de crédito.

⁸ ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: *Derecho Tributario. Parte General...*, op. cit., págs. 302-303. En el mismo sentido, puede consultarse también la Sentencia del TS de 29 de marzo de 1999.

⁹ ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: *Derecho Tributario. Parte General...*, op. cit., pág. 303.

Así pues, cuando se trate de pedir información a las entidades bancarias, debe haberse iniciado el procedimiento de inspección o de recaudación frente al obligado tributario, como una excepción a la regla establecida en el precepto 30.3 del RGGI, según la cual los requerimientos singularizados de información podrán realizarse en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos o ser independientes de este.

La posibilidad, no obstante, de hacer requerimientos individualizados a los obligados tributarios para que estos informen de sus propios datos bancarios no se contempla en ninguno de los apartados del artículo 93.3 de la LGT, si bien se cuela en el apartado 1 del artículo 57 del RGGI, dependiendo del discrecional criterio administrativo a quién se solicita la misma.

A pesar de la alternativa brindada a la Administración, entendemos que en la mayoría de las ocasiones, por razones de eficacia y de economía del tiempo, el órgano inspector o, en su caso, el recaudador van a decantarse por dirigir el requerimiento directamente a la entidad bancaria, pues, obviando su deber de colaboración, el obligado tributario puede negarse a facilitar la información solicitada, asumiendo el riesgo de una sanción por la infracción cometida, o bien puede facilitarla, tanto de forma completa, correcta y veraz, como de forma incompleta, incorrecta, falsa o errónea, lo que, al margen de ser sancionable, motivaría otro golpe de timón hacia la entidad bancaria o crediticia. En cualquier caso, la opción por la solicitud de la información bancaria al sujeto inspeccionado evidencia que se busca una declaración autoinculpatoria del mismo, concretada, como recoge SANZ DÍAZ-PALACIOS en una aportación consciente de materiales a la Administración tributaria¹⁰. Y esta aportación, aunque en un primer momento pudiera interpretarse como una violación de los derechos fundamentales a no declarar contra sí mismo y a la presunción de inocencia del artículo 24.2 de nuestra Carta Magna, tiene una serie de matices que serán objeto de un análisis posterior.

Por último, en alusión a los obligados tributarios afectados, concluye el artículo 57.4 del RGGI que en los casos de cuentas indistintas o conjuntas, en los depósitos de titularidad plural y en otros supuestos análogos, la petición de información sobre uno de los cotitulares o autorizados implicará la disponibilidad de todos los movimientos de la cuenta, depósito u operación, dada la imposibilidad de discriminación de los datos, si bien la Administración tributaria, como garantía procedimental, habrá de seguir los trámites previstos en esta norma reglamentaria para utilizar la información obtenida frente a otro titular o autorizado, distinto de aquel que consta en el requerimiento inicial.

2.1.3. Ámbito objetivo

En cuanto a las operaciones bancarias o crediticias, igualmente el precepto 57 del RGGI advierte de que:

¹⁰ SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A.: «El derecho a no declarar contra sí mismo en los procedimientos de inspección tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 104, 2002, págs. 67-88.

«[...] los datos solicitados podrán referirse a las operaciones activas o pasivas de las distintas cuentas, a la totalidad o parte de sus movimientos, durante el periodo de tiempo a que se refiera el requerimiento, y a las restantes operaciones que se hayan producido. Asimismo, las actuaciones podrán extenderse a los documentos y demás antecedentes relativos a los datos solicitados».

Dada la amplitud con que son tratados los datos bancarios no albergamos duda de que, como parte de la información económica del contribuyente, se impone por la norma su aportación a la Administración tributaria, pues pueden ser importantes elementos probatorios de un incorrecto comportamiento fiscal¹¹. Ahora bien, ¿se integran los mismos en la esfera de la intimidad constitucionalmente protegida?

En este punto, la Sentencia del TC 110/1984, de 26 de noviembre, recaída en recurso de amparo contra una investigación de cuentas bancarias al amparo de la Ley 50/1977, mantuvo una delimitación negativa del derecho a la intimidad, rechazando enérgicamente que el conocimiento por la Administración, a efectos fiscales, de las operaciones activas y pasivas reflejadas en las cuentas en establecimientos de crédito deba entenderse comprendido en la zona de la intimidad personal y familiar constitucionalmente protegida.

De esta forma, la Administración puede exigir los datos relativos a la situación económica de un contribuyente, pues de acuerdo con el fundamento jurídico (en adelante, FJ) 3.º del fallo apuntado «la simple existencia del sistema tributario y de la actividad inspectora y comprobatoria que requiere su efectividad lo demuestra. Es claro también que este derecho tiene un firme apoyo constitucional en el art. 31.1 de la Norma fundamental [...]». «Ahora bien estos datos en sí no tienen relevancia para la intimidad personal y familiar del contribuyente, como no la tiene la declaración sobre la renta o el patrimonio» (FJ 5.º).

Volviendo la vista a la Sentencia 110/1984, idéntica postura se mantiene en los FJ 2.º y 3.º del Auto del TC 642/1986, de 23 de julio, en relación con los datos relativos a los intereses de todo tipo de cuentas, imposiciones y depósitos que debían figurar en el modelo 192, hoja C, estando la Administración habilitada desde el plano constitucional para exigirlos. Doctrina reiterada, en parte, en el Auto del mismo tribunal 982/1986, de 19 de noviembre. La posterior Sentencia del TC 76/1990, de 26 de abril, destaca que no existe un derecho absoluto a la reserva de los datos económicos del contribuyente con relevancia fiscal, que resulte esgrimible frente a la Administración tributaria, pues su ejercicio haría virtualmente imposible la labor de comprobación (FJ 10.º).

Para la mayoría de la doctrina el hecho de que el TC niegue que la aportación de los datos bancarios desconozca el derecho a la intimidad, conlleva una ponderación de bienes, en la que prima el deber constitucional de contribuir del artículo 31.1 sobre dicho derecho fundamental que cede y

¹¹ MÁRQUEZ SILLERO, C.: «Las facultades de la inspección tributaria frente a las garantías del contribuyente: necesidad de una reforma», *Quincena Fiscal*, núm. 10, 1995, BIB 1995\1275, pág. 14.

se limita¹². AGUALLO AVILÉS mantiene, sin embargo, que el tribunal no está limitando ningún derecho, sino delimitándolo, aunque la terminología empleada, tanto en la sentencia como en el auto, resulte errónea y confusa. Afirma asimismo que, aunque en principio pudiera suscitar dudas, los datos económicos sí deben ser considerados íntimos en el sentido constitucional del término, pues¹³:

«[...] conforme a la interpretación que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha hecho del art. 8 CEDH, 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».

Precisamente pone de manifiesto dicho autor que nuestro TC, quizás imbuido por la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (en adelante, TEDH), empieza a cambiar de rumbo en decisiones posteriores acerca del contenido de dicho derecho fundamental. De este modo en la Sentencia 142/1993, de 22 de abril, da los primeros pasos para reconocer que, aunque los datos económicos no sean en sí mismos intimidad, la petición de justificación de alguno de ellos o su análisis puede afectar a la intimidad constitucionalmente protegida. Sin embargo, también advierte de que es a partir de la Sentencia 47/2001, de 15 de febrero, cuando ya puede afirmarse que los datos económicos constituyen intimidad, ampliándose los contornos de dicho derecho, lo que no significa que la intimidad económica pueda dejar sin efecto el mandato constitucional del artículo 31.1 de la CE, puesto que¹⁴:

«[...] una definición del derecho a la intimidad que implica la supresión de un precepto constitucional –el art. 31.1 CE– debe calificarse como manifiestamente errónea, en tanto que soslaya dos reglas absolutamente ineludibles en la hermenéutica constitucional: los principios de la unidad de la Constitución y de la concordancia práctica».

Este principio de unidad de la Constitución aparece definido en el FJ 2.º del Auto del TC 60/1981, de 17 de junio, de tal forma que:

¹² Véanse, entre otros, LOZANO SERRANO, C.: «La actividad inspectora y los principios constitucionales», *Impuestos*, tomo I, 1990, pág. 228 y MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero...*, op. cit., págs. 385 y 386.

¹³ AGUALLO AVILÉS, A.: «Aproximación al contenido constitucional de los derechos a la intimidad y a no autoincriminarse: una interpretación constitucional de las SSTC 110/1984 y 76/1990», *Quincena Fiscal*, núms. 21-22, enero 2004, págs. 14, 22 y 23. Pone como ejemplo este autor en la pág. 23 de su trabajo la doctrina sentada por el TEDH en los asuntos *Funke*, *Crémieux y Maithe versus Francia*, todos de 25 de febrero de 1993, en los que el Tribunal de Estrasburgo enjuició la compatibilidad con el artículo 8 del Convenio Europeo de Derechos Humanos (en adelante, CEDH) de las reclamaciones efectuadas por los inspectores de aduanas franceses de documentos de naturaleza no solo económica (extractos de cuentas bancarias, documentación sobre transacciones comerciales, correspondencia privada y otros documentos personales). En los tres casos, como advierte el autor, el tribunal concluyó que el derecho a la vida privada estaba en disputa.

¹⁴ AGUALLO AVILÉS, A.: «Aproximación al contenido constitucional de los derechos a la intimidad y a no autoincriminarse...», op. cit., págs. 22 a 24 y 26.

«[...] los preceptos constitucionales no pueden ser interpretados aisladamente y desde sí mismos, sino siempre en relación con otros preceptos y con la unidad de la propia Constitución en la que están articulados».

Por este motivo, insiste AGUALLO AVILÉS en que los derechos fundamentales deben determinarse teniendo en cuenta otros principios y valores constitucionales, como el deber de contribuir del artículo 31.1; un deber sin cuya imposición y tutela no sería posible alcanzar la igualdad material o redistribución de la riqueza. Si se atiende, además, al principio de concordancia práctica¹⁵:

«[...] el reconocimiento constitucional de un deber de contribuir y, por tanto, de facilitar a la Administración tributaria la información económica, impide entender que el derecho a la intimidad faculte a los obligados tributarios a reservar los datos económicos al Fisco».

Deber y derecho no deben, por consiguiente, anularse, deben ensamblarse de forma armónica, puesto que una justa contribución de todos al sostenimiento de los gastos públicos requiere del conocimiento de los datos económicos de los obligados tributarios, aunque estos merezcan la calificación de íntimos.

2.1.4. Aspectos procedimentales

El segundo párrafo del apartado 1 del artículo 57 matiza que para requerir directamente información sobre un cliente a una entidad financiera será necesario obtener previamente la autorización del órgano competente o el consentimiento del obligado tributario. El reglamento, nuevamente, otorga un protagonismo inusitado al obligado tributario que en la LGT no consta, lo que desvela que la norma reglamentaria cree más en la voluntad de colaboración de este que la propia LGT, pues contando con el consentimiento del obligado ya no será precisa la autorización del órgano competente¹⁶. Dudamos, firmemente, que el sujeto que está siendo inspeccionado preste sin más su autorización para la investigación o comprobación de sus datos bancarios, facilitando en demasía la tarea de la Administración, sobre todo considerando que esta tiene a su disposición otra vía para pedir directamente la información que necesita.

En este caso, la solicitud de autorización deberá estar debidamente justificada, motivando las razones que aconsejan el requerimiento directo a la entidad, así como la procedencia, en su

¹⁵ AGUALLO AVILÉS, A.: «Aproximación al contenido constitucional de los derechos a la intimidad y a no autoincriminarse...», *op. cit.*, págs. 27 a 29.

¹⁶ En el ámbito de competencias del Estado, la autorización corresponderá al director de departamento o a los delegados de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de los que dependa el órgano actuante que solicita la autorización.

caso, de no notificar el mismo al obligado tributario¹⁷; ocultismo que delata, a nuestro juicio, una actuación de espaldas a los administrados y a sus derechos e intereses legítimos.

Así pues, evitando o apartando la posible colaboración que puede ofrecerle el obligado tributario, el órgano inspector o bien el recaudador pueden optar por requerir directamente la información necesaria a la entidad bancaria, solicitando motivadamente autorización del órgano al que compete, al cual puede demandar, igualmente, que le permita actuar sin el conocimiento del administrado.

Esta postura administrativa nos resulta incomprensible, considerando que ni el obligado tributario puede impedir que la entidad bancaria facilite la información requerida ni puede cambiar la que ya obra en poder de la misma. La trivialización de esta garantía procedimental solo conduce a la indefensión del sujeto afectado, aunque pueda este contar con la posibilidad de formular alegaciones en el procedimiento, coetáneo o posterior, que se inicie contra él.

El penúltimo párrafo del artículo 57.1 del RGGI dispone que la «autorización habilitará para efectuar el requerimiento relativo a los movimientos de cuentas u operaciones financieras, así como los requerimientos posteriores relativos a la documentación soporte de los mismos, y al nombre y apellidos o razón social o denominación completa de las personas o entidades y la identificación de las cuentas a las que se refieran el origen o destino de los movimientos, cheques u otras órdenes de cargo o abono, aun cuando dichos cheques u órdenes hubieran sido sustituidos o tuvieran origen en otros del mismo o diferente importe».

Obtenida, por consiguiente, la autorización del órgano competente o el consentimiento del obligado tributario, en desarrollo de lo dispuesto en los dos últimos párrafos del artículo 93.3 de la LGT, el apartado 2 del artículo 57 determina que «el requerimiento deberá ser notificado a la entidad requerida y en él se precisarán las cuentas u operaciones objeto del requerimiento, los obligados tributarios afectados y, en su caso, el alcance en cuanto al periodo de tiempo a que se refiera¹⁸».

2.2. EL SECRETO DEL CONTENIDO DE LA CORRESPONDENCIA, DE LOS DATOS ESTADÍSTICOS Y DEL PROTOCOLO NOTARIAL

Como límites a la actuación de la Administración tributaria el apartado 4 del artículo 93 recoge expresamente: a) El secreto del contenido de la correspondencia; b) El secreto de los datos

¹⁷ El artículo 35 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, con vigencia el 2 de octubre de 2016, exige la motivación de los actos administrativos con carácter general y, particularmente, de los que limitan derechos subjetivos o intereses legítimos, como es el caso que nos ocupa.

¹⁸ A la entidad requerida se le puede dar un plazo, no inferior a 15 días, para que aporte los datos solicitados, en soporte informático, en su caso, o bien pueden obtenerse los mismos mediante personación en su oficina, despacho o domicilio para examinar los documentos en los que consten. En este caso, habrá de transcurrir un plazo mínimo de 15 días entre la notificación del requerimiento y la iniciación, en su caso, de las actuaciones de suministro de información. Dicha elección habrá de estar guiada por los criterios de eficacia y proporcionalidad de la actuación inspectora (o recaudadora).

que se hayan suministrado a la Administración para una finalidad exclusivamente estadística; y 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.

Estos secretos deben ser guardados por los funcionarios públicos, que desempeñan funciones retribuidas en las Administraciones públicas al servicio de los intereses generales, y por los profesionales oficiales que, en cualquier otro caso, estarán obligados a colaborar con la Administración, suministrando toda clase de información con trascendencia tributaria que se encuentre a su disposición¹⁹.

La cuestión a discernir es si tales secretos se comportan como verdaderos límites a las actuaciones inspectoras de la Administración tributaria.

2.2.1. El secreto del contenido de la correspondencia

Un análisis conceptual nos permite señalar que la correspondencia se identifica, según la tercera acepción del diccionario de la Real Academia Española (en adelante, RAE), con el conjunto de cartas que se despachan o reciben (correo). Este significado no engloba, sin embargo, el intercambio de correos en los que no se recurre a la fórmula tradicional de la carta, como pudiera ser el correo electrónico, pero ello no es óbice para considerar que el secreto no le ampara, pues, siendo un método tremendamente habitual de cruce de información en cualquier ámbito de la práctica diaria o cotidiana, entendemos que la norma debe interpretarse acomodada a los tiempos y que el contenido de los mismos debe ser salvaguardado de posibles intromisiones administrativas. De hecho el artículo 37.5 a) del derogado Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (en adelante, RGIT), lo denominaba más exactamente como «secreto de las comunicaciones».

Por tanto, habrá que entender que es en general el secreto de las comunicaciones el que ha de operar como límite al deber de suministrar información. Al mismo hace referencia el artículo 18.3 de la CE, que garantiza el secreto de las comunicaciones y, en especial, de las postales, tele-

¹⁹ Véase el artículo 8.1 del Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público, sobre el concepto y la tipología de empleados públicos.

Respecto a los profesionales oficiales, no existe tal término en la legislación administrativa. No obstante, el artículo 80.4 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, consideraba como tales a los registradores de la propiedad, notarios, corredores oficiales de comercio y a todos aquellos que, ejerciendo funciones públicas, no perciban directamente haberes del Estado, comunidades autónomas, entidades locales o corporaciones de derecho público.

Precisamente, a los notarios y a los registradores de la propiedad o mercantiles (personal retribuido por arancel), el artículo 4 f) del Real Decreto Legislativo 5/2015, en la nota anterior citada, les aplica el Estatuto de los Empleados Públicos, cuando así lo disponga su legislación específica.

En cualquier caso, no deja de suscitar confusión el empleo de una terminología no acorde con la disciplina del Derecho Administrativo.

gráficas y telefónicas, salvo resolución judicial²⁰. Disposición constitucional que permite a JIMÉNEZ CAMPO señalar que el secreto en cuestión cobija todo proceso de transmisión de mensajes a través de cualquier medio²¹.

En cuanto al mandato judicial, deberá ser motivado, en cuanto exigencia, como manifiesta SÁNCHEZ LÓPEZ, de toda resolución limitativa de derechos fundamentales y como instrumento jurídico en el que se basa el principio de proporcionalidad, de necesaria aplicación en este ámbito²².

En relación con su objeto, SÁNCHEZ LÓPEZ pone de manifiesto que el TC ha tenido ocasión de declarar en el FJ 7.º de la Sentencia 114/1984 que²³:

«[...] el bien constitucionalmente protegido es así –a través de la imposición a todos del secreto– la libertad de las comunicaciones [...]».

MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ insisten, por otro lado, en que el secreto de la correspondencia, entendida en el sentido amplio de comunicación referido, no debería ser solo un límite al deber de información de los funcionarios públicos, sino que habría de predicarse de todo el instituto del deber de colaboración, como con mejor técnica recogía el artículo 37.5 del RGIT. Para estos autores²⁴:

«La posición prevalente de los derechos fundamentales no admite su desconocimiento en este campo, debiendo extenderse a cualquier pretensión de la Inspección en sentido contrario. No en vano la LOPJ recuerda que serán nulas las pruebas obtenidas

²⁰ Véanse VV. AA. (dir. MENÉNDEZ MORENO), *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*, 12.ª edición, Lex Nova, Valladolid, 2011, págs. 277-278.

²¹ JIMÉNEZ CAMPO, J.: «La garantía constitucional del secreto de las comunicaciones», *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 20, 1987, págs. 40 y 46.

El TC en el fundamento jurídico 3.º de la Sentencia 137/2002, de 3 de junio, *obiter dicta*, admitió implícitamente que el paquete postal quedaba amparado bajo la cobertura del derecho al secreto de las comunicaciones del artículo 18.3 de la CE.

El mismo tribunal en el fundamento jurídico 5.º de la Sentencia 123/2002, de 20 de mayo, señala con palabras de la Sentencia 114/1984, de 29 de noviembre, que: «[...] el derecho al secreto de las comunicaciones (art. 18.3 CE) protege implícitamente la libertad de las comunicaciones y, además, de modo expreso, su secreto. De manera que la protección constitucional se proyecta sobre el proceso de comunicación mismo cualquiera que sea la técnica de transmisión utilizada (STC 70/2002) [...]».

²² SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E.: *Los deberes de información tributaria...*, *op. cit.*, pág. 184.

A la necesidad de una resolución judicial también alude el fundamento jurídico 10.º de la Sentencia del TC 70/2002, de 3 de abril, y el fundamento jurídico 3.º de la Sentencia del TC 281/2006, de 9 de octubre.

²³ SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E.: *Los deberes de información tributaria...*, *op. cit.*, pág. 181.

²⁴ MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero...*, *op. cit.*, pág. 386.

violando derechos fundamentales, y la dimensión probatoria de la actividad de comprobación e inspección tributaria no escapa a esa exigencia».

No obstante, ponen de manifiesto que el análisis de la jurisprudencia del TC vertida sobre la materia (Sentencias 110/1984, 76/1990, 142/1993, 195/1994 y Auto 462/1996) permite afirmar que la intimidad personal se relativiza y pierde valor en cuanto límite eficaz frente a las intromisiones de la Administración tributaria²⁵. No dudamos de que si la correspondencia contiene datos económicos, la Administración intentará, probablemente con éxito, acceder a la misma, si bien si se trata de datos estrictamente personales y familiares, la salvaguarda del derecho fundamental a la intimidad debería quedar fuera de toda duda y también su eficacia.

Por ello, precisa SÁNCHEZ LÓPEZ, si el contenido de la comunicación es difundido por uno de los comunicantes no nos hallaremos ante una vulneración del artículo 18.3 de la CE sino, más bien, y dependiendo del contenido de lo comunicado, ante una injerencia encuadrable en el artículo 18.1 de la CE²⁶. Añade, al respecto, el FJ 7.º de la Sentencia del TC 114/1984 que:

«[...] sobre los comunicantes [...] pesa un posible "deber de reserva" que –de existir– tendría un contenido estrictamente material, en razón de cuál fuese el contenido mismo de lo comunicado (un deber que derivaría así del derecho a la intimidad reconocido en el art. 18.1 de la Norma Fundamental)».

JIMÉNEZ CAMPO advierte, por último, de que el derecho del artículo 18.3 de la CE puede ser titularidad tanto de una persona natural, como de una de naturaleza jurídica, pues la libre disposición de los espacios y procesos en que la identidad personal se despliega, es un ámbito relevante y susceptible de ser protegido para cualquier persona, independientemente de su carácter físico o jurídico²⁷.

2.2.2. El secreto estadístico

Por lo que se refiere a las estadísticas (y al secreto de las mismas), de conformidad con la tercera y cuarta acepción de dicho término recogidas en el diccionario de la RAE, se trata de datos estadísticos o cuantitativos sobre cualquier manifestación de las sociedades humanas. Más concretamente VALDÉS y SANTOS consideran que «cualquier magnitud macroeconómica precisa como dato fuente de agregaciones de datos individuales, es decir, información estadística²⁸».

²⁵ MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero...*, *op. cit.*, pág. 386.

²⁶ SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E.: *Los deberes de información tributaria...*, *op. cit.*, pág. 182.

²⁷ JIMÉNEZ CAMPO, J.: «La garantía constitucional del secreto de las comunicaciones», *op. cit.*, pág. 54.

²⁸ VALDÉS, T. y SANTOS, M. A.: «Un sistema de información estadística adecuado a los objetivos del centro de proceso de datos del Ministerio de Hacienda», *Crónica Tributaria*, núm. 38, 1981, págs. 186-187.

MANTERO SÁEZ, citado por SESMA SÁNCHEZ, considera que los requisitos que debe reunir un dato para ser considerado estadístico son:

- Que se trate de un dato primario.
- Que se haya facilitado a requerimiento del Instituto Nacional de Estadística o en su nombre por cualquier organismo colaborador.
- Que haya sido necesario para la elaboración de estadísticas por el Instituto Nacional de Estadísticas o por otro órgano colaborador, tras la delegación de este vía orden ministerial²⁹.

El secreto de estos datos estadísticos se regula, expresamente, en los artículos 13 a 19 de la Ley 12/1989, de 9 de mayo, de la Función Estadística Pública, que estima protegidos y amparados por el mismo los datos personales que obtengan los servicios estadísticos tanto directamente de los informantes como a través de fuentes administrativas. Tales datos personales, que no pueden difundirse por los servicios estadísticos, cualquiera que sea su origen, serán los referentes a personas físicas o jurídicas que o bien permitan la identificación inmediata de los interesados, o bien conduzcan por su estructura, contenido o grado de desagregación a la identificación indirecta de los mismos³⁰ (art. 13.1 a 3). Se excluyen del paraguas del secreto estadístico «los directorios que no contengan más datos que las simples relaciones de establecimientos, empresas, explotaciones u organismos de cualquier clase, en cuanto aludan a su denominación, emplazamiento, actividad y el intervalo de tamaño al que pertenecen» (art. 16.1).

En este supuesto se sacrifican los datos tributarios en pro de la finalidad estadística, como advierten MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ, permitiendo que la confidencialidad de los datos facilitados con dicho fin se traduzca en una mejora de aquella³¹.

¿Qué sucede, no obstante, cuando las estadísticas las elaboran personas o empresas privadas? ¿El secreto estadístico pierde virtualidad práctica? En principio, parece que las barreras legales solo se accionan si el obligado a cooperar con la Administración, aportando datos con relevancia tributaria, es funcionario público o profesional oficial. ¿Quiere esto decir que en estos casos el secreto mencionado no entorpece la labor administrativa dirigida a la aplicación de los tributos?

²⁹ MANTERO SÁEZ, A.: «El secreto estadístico: una precisión necesaria», *Crónica Tributaria*, núm. 16, 1976, págs. 81 y ss., citado por SESMA SÁNCHEZ, B.: *La obtención de información tributaria*, op. cit., pág. 197.

³⁰ El artículo 11 de la Ley 31/1945, de 31 de diciembre, de creación del Instituto Nacional de Estadística, ya señalaba que los datos estadísticos no podían publicarse ni facilitarse más que en forma numérica, sin referencia alguna de carácter individual. Esta ley fue derogada por la actual Ley 12/1989, de la Función Estadística Pública.

³¹ MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero...*, op. cit., pág. 387.

La misma opinión fue vertida por CASTROMIL, F.: «La obligación de facilitar datos a la Administración tributaria y el secreto estadístico», *Crónica Tributaria*, núm. 9, 1974, pág. 48 y por MUÑOZ BAÑOS, C.: «El secreto estadístico: necesidad de un replanteamiento», *Crónica Tributaria*, núm. 38, 1981, págs. 122-123.

Habrá que contestar que de la letra de la ley no se desprende otra cosa, de tal modo que si del contenido de las estadísticas no elaboradas por funcionarios públicos se desprenden datos tributarios, habrá que recogerlos y servírselos en bandeja a la Administración.

No opina de esta forma SÁNCHEZ LÓPEZ quien considera este secreto oponible, con carácter general, por cualquier persona, funcionario o no, que intervenga en la función estadística. Se basa la autora en la redacción del artículo 37.5 del antiguo RGIT que contemplaba este límite sin referencia subjetiva alguna³².

Actualmente, sin embargo, el RGGI no dice nada acerca del secreto estadístico y la LGT es muy clara, ciñendo su aplicación efectiva a los funcionarios públicos que desarrollen este tipo de funciones.

2.2.3. El secreto del protocolo notarial

Con relación al secreto del protocolo notarial, este comprende las cuestiones matrimoniales, salvo las relativas al régimen económico matrimonial y los documentos relacionados en el artículo 34 de la Ley Orgánica del Notariado de 1862, antes referida, pues su precepto 35 en la redacción vigente no cita ningún documento en concreto, sino que alude a las comisiones rogatorias extrajudiciales³³.

Efectivamente, el artículo 34 de esta ley orgánica dispone que:

«Los Notarios llevarán un libro reservado en que insertarán con la numeración correspondiente copia de la carpeta de los testamentos y codicilos cerrados, cuyo otorgamiento hubieren autorizado, y los protocolos de los testamentos y codicilos abiertos cuando los testadores lo solicitaren, y remitirán un índice reservado también al Regente de la Audiencia por conducto del Juez de primera instancia, en los términos establecidos en el artículo anterior. No es necesario que haya un libro para cada año».

De esta forma, la norma tributaria no protege bajo el paraguas del secreto las relaciones económicas que mantienen los cónyuges, pero salvaguarda el resto de asuntos matrimoniales³⁴;

³² SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E.: *Los deberes de información tributaria...*, op. cit., pág. 204.

³³ El artículo 35 de la Ley Orgánica del Notariado fue redactado nuevamente por la disposición adicional única de Ley 18/1990, de 17 de diciembre, sobre reforma del Código Civil en materia de nacionalidad. La redacción original del precepto, la de 1862, sí se refería al reconocimiento de hijos, indicando que: «Llevarán además un protocolo reservado en que pondrán las escrituras matrices de reconocimiento de los hijos naturales, cuando no quieran los interesados que consten en el registro general. Remitirán también de las escrituras así protocolizadas índice reservado por conducto del Juez de primera instancia al Regente de la Audiencia, y no necesitarán formar en cada año protocolo diferente». Siendo, por tanto, la actual LGT de 2003, ya podía el legislador haber suprimido, por delicadeza con el lector, la referencia al artículo 35 aludido.

³⁴ En los artículos 1.315, 1.316, 1.326 y 1.327 del Código Civil, aprobado mediante Real Decreto de 24 de julio de 1889, se establece *grosso modo* que el régimen económico matrimonial será el que los cónyuges estipulen en capitulacio-

como protegidos de intromisiones administrativas quedan el contenido de los testamentos o codicilos de los que se haya dado fe pública notarial, pues se trata de documentos reservados³⁵.

Para SESMA SÁNCHEZ el fundamento de dicho secreto radica en la protección de la intimidad de los clientes en estas cuestiones e insiste en que, aunque el secreto del protocolo notarial se circunscriba a tales supuestos, ello no empece para que tales profesionales nieguen información que afecte al honor o la intimidad personal o familiar de sus clientes³⁶.

Cualesquiera otros datos, obviando los supuestos relacionados en el artículo 34 de la Ley Orgánica del Notariado, pueden ser demandados por la Administración tributaria. SÁNCHEZ LÓPEZ apun-

nes matrimoniales: bien participación (arts. 1.411 a 1.434 del Código Civil), bien separación de bienes (arts. 1.435 a 1.444 del Código Civil). Las mismas constarán en escritura pública, pudiendo otorgarse antes o después de celebrado el matrimonio. A falta de capitulaciones o cuando estas sean ineficaces, el régimen será el de la sociedad de gananciales, regulado en los artículos 1.344 a 1.410 de la norma referenciada.

Es interesante a estos efectos señalar que la inscripción del régimen económico matrimonial en el Registro Civil se transforma de voluntarista en obligatoria por el artículo 60 de la Ley 20/2011, de 20 de julio, del Registro Civil.

No obstante, debe tenerse presente que dicha ley no entrará en vigor hasta el 30 de junio de 2017, conforme a lo dispuesto en su disposición final décima, en la redacción dada a la misma por el apartado diez del artículo segundo de la Ley 19/2015, de 13 de julio, de medidas de reforma administrativa en el ámbito de la Administración de Justicia y del Registro Civil, por lo que mientras persista esta situación de *vacatio legis* la inscripción del sistema económico conyugal seguirá pendiendo de la voluntad de los matrimonios.

No es menos desdeñable la modificación operada en los artículos 51 y 82 del Código Civil por la disposición final primera de la Ley 15/2015, de 2 de julio, de la Jurisdicción Voluntaria, pues tras la misma los notarios pasan a tener competencia para celebrar matrimonios, pudiendo también acordarse en escritura pública la separación de mutuo acuerdo de los cónyuges. Como en el supuesto anterior la disposición final vigésimo primera de la Ley 15/2015 pospone la competencia para celebrar matrimonios hasta el 30 de junio de 2017.

Tanto el hecho de contraer matrimonio, como la separación de los casados no son cuestiones ajenas al Derecho Tributario, debido a que afectan a la liquidación de algunas figuras impositivas tan señaladas como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

³⁵ El artículo 667 del Código Civil define el testamento como el acto a través del cual una persona dispone para después de su muerte de todos sus bienes o de parte de ellos.

El Código Civil español no contiene, sin embargo, ninguna referencia a la institución romana de los codicilos que sí aparece regulada en la Ley 10/2008, de 10 de julio, del libro cuarto del Código Civil de Cataluña, relativo a las sucesiones, cuyo artículo 421-20 dispone que en codicilo, otorgados con las mismas solemnidades externas que los testamentos, el otorgante dispone de los bienes que se ha reservado para testar en heredamiento, adiciona alguna cosa al testamento, lo reforma parcialmente o, si falta este, dicta disposiciones sucesorias a cargo de sus herederos *ab intestato*. No obstante, en codicilo no se puede instituir o excluir ningún heredero ni revocar la institución otorgada anteriormente. Tampoco puede nombrarse albacea universal, ni ordenar sustituciones o condiciones, salvo que se impongan a los legatarios.

Asimismo en la Compilación del Derecho Civil Foral de Navarra, aprobada por Ley 1/1973, de 1 de marzo, la Ley 194 lo define como los actos de última voluntad que, sin revocar el testamento, le adicionan algo o modifican sus disposiciones. Según la Ley 195 podrán contener cualesquiera disposiciones de última voluntad, salvo la institución de heredero, las sustituciones hereditarias, modificaciones de una y otras, desheredaciones y la institución en la legítima foral.

Por último, el artículo 17 de la Ley 8/1990, de 28 de junio, de Compilación del Derecho Civil de Baleares, regula los codicilos de manera análoga a las comunidades autónomas mencionadas.

³⁶ SESMA SÁNCHEZ, B.: *La obtención de información tributaria, op. cit.*, pág. 197.

ta que la cuestión de determinar hasta dónde puede llegar aquella en el conocimiento de los datos que obran en poder de un notario se planteó ya en la Sentencia del TS núm. 436 de 2 de noviembre de 1972, en cuyo fundamento de derecho 6.º dicho tribunal advierte del carácter preceptivo de³⁷:

«[...] la mención por el Notario en el Libro-registro de la naturaleza del acto, su fecha y las personas de los clientes, datos con los cuales no se quebranta, por regla general, el secreto del protocolo, ya que existiría un contrasentido en el que el documento público hiciera fe, en cuanto a tercero del hecho de su otorgamiento y de la fecha de este, y la Administración no pudiera conocer exclusivamente para sus fines, y por medio de funcionarios públicos obligados por el secreto profesional, los datos mínimos relativos al hecho del otorgamiento, que a la vez constituye un hecho imponible, o un elemento del mismo [...]. Hay casos, en los que por su naturaleza más reservada, como los testamentos y los reconocimientos de hijos, en los que el secreto del protocolo se acentúa, incluso para el mismo Notario, a tenor de los artículos 34 y 35 de su Ley Orgánica, y en tales casos la Administración fiscal debe darse por satisfecha con saber el número de actos ordenados, pero sin que pueda pretender que se le facilite la naturaleza específica de cada acto ni quién fue la persona que lo otorgó».

En cualquier caso, matiza SESMA SÁNCHEZ que la importancia, cada vez mayor, de las obligaciones de información periódicas por suministro que incumben a estos profesionales, evidencia la limitada eficacia del protocolo notarial como argumento oponible frente a los requerimientos de información tributarios. De esta forma señala que el artículo 114.2 del Real Decreto 825/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, compele a los notarios a «[...] remitir a las oficinas liquidadoras del impuesto, dentro de la primera quincena de cada trimestre, relación o índice comprensivo de todos los documentos por ellos autorizados en el trimestre anterior, con excepción de los actos de última voluntad, reconocimiento de hijos y demás exceptuados de la presentación conforme a este Reglamento. También están obligados a remitir, dentro del mismo plazo, relación de los documentos privados comprensivos de contratos sujetos al pago del impuesto que les hayan sido presentados para su conocimiento o legitimación de firmas³⁸ [...]».

No entendemos, sin embargo, que la mera obligación de proporcionar una relación de documentos autorizados por tales profesionales oficiales afecte negativamente al secreto del protocolo notarial, expresa o tácitamente salvaguardado en los preceptos transcritos, pues se excluyen las

³⁷ SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E.: *Los deberes de información tributaria...*, op. cit., pág. 202.

³⁸ SESMA SÁNCHEZ, B.: *La obtención de información tributaria*, op. cit., págs. 197 y 198. En los mismos términos del artículo transcrito se pronuncia el artículo 52 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, encontrando similar redacción en el artículo 110.7 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, en relación con la gestión tributaria del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

cuestiones de filiación y los actos de última voluntad. Se trata, por tanto, de una concreción del deber de colaboración con la Administración tributaria, ya que los notarios atesoran información que puede ser relevante para aquella en su tarea de aplicación de los tributos.

2.3. EL SECRETO PROFESIONAL

El artículo 93.5 de la LGT sienta lo siguiente, en relación con los profesionales «no oficiales» o personas dedicadas de forma independiente a prestar servicios para los que se requiere especial cualificación especial o técnica a cambio de una contraprestación³⁹:

«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».

En este apartado la LGT consagra lo que, tradicionalmente, se ha venido a denominar «secreto profesional». Como señalan MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ, si el artículo 24.2 de la Constitución lo reconoce frente a los órganos judiciales, regulando la ley los casos en los que no se estará obligado a declarar sobre hechos presuntamente delictivos, con mayor razón debe reconocerse frente a la Administración tributaria⁴⁰.

Acuñado, por tanto, dicho secreto en la ley, debe ser analizado desde una triple perspectiva.

2.3.1. No revelación de los datos que afecten al honor o a la intimidad personal y familiar

En primer lugar, nos encontramos ante la obligación que pesa sobre los profesionales de proporcionar la información económica o patrimonial que conozcan de otros obligados tributarios, deducida del desarrollo de su actividad, salvaguardando aquellos datos considerados estrictamente

³⁹ Definición de profesional ofrecida por MENÉNDEZ MORENO, A.: *El concepto jurídico tributario de profesional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, pág. 206.

⁴⁰ MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero...*, *op. cit.*, pág. 387.

Estos autores en realidad recogen el argumento utilizado por el TC en el fundamento jurídico 10.º de su Sentencia 110/1984 acerca de la extensión al ámbito de las relaciones administrativas de la garantía del secreto profesional.

personales o familiares, pues los derechos fundamentales al honor y a la intimidad, reconocidos en el artículo 18.1 de nuestra Carta Magna, actúan en y como defensa del contribuyente⁴¹. Ahora bien, si importante es que este parapeto exista, igual o más relevante es que no se abran grietas en el mismo que terminen quebrando y reduciendo a la nada tales derechos.

En palabras de ESEVERRI MARTÍNEZ⁴²:

«[...] los profesionales sí pueden oponer el llamado secreto profesional frente a los requerimientos individualizados de información de la Administración tributaria a propósito de personas que hayan mantenido con dichos profesionales relaciones de clientela, si bien, el referido secreto profesional solo ampara aquellos datos privados de naturaleza no patrimonial conocidos por el profesional en el ejercicio de su actividad cuya revelación atente contra el honor o la intimidad personal y familiar».

A pesar de su evidente intangibilidad el honor, la buena reputación o la dignidad de una persona, así como su intimidad o la de su familia frenan la querencia administrativa por la demanda a los propios obligados tributarios o a terceros de datos que, careciendo de interés económico o patrimonial, han de permanecer en la esfera privada de aquellos.

La estrecha conexión existente entre secreto profesional e intimidad se puso de manifiesto abiertamente en el Auto del TC 600/1989, de 11 de diciembre, en cuyo FJ 2.º hallamos este razonamiento⁴³:

⁴¹ Idéntica previsión se encontraba en el artículo 111.5 de la LGT de 1963. No obstante, el artículo 37.5 del RGIT de 1986, que lo desarrollaba, precisaba que «nunca se entenderán comprendidos en el secreto profesional la identidad de los clientes y los datos relativos a los honorarios satisfechos por ellos como consecuencia de los servicios recibidos». Aunque para autores, como PALAO TABOADA, C.: «Algunas consideraciones sobre el secreto profesional frente a la Hacienda Pública», *Crónica Tributaria*, núm. 72, 1994, pág. 106, se trataba de una ampliación ilegal por la marginación de determinados datos del secreto profesional, el TC en el fundamento jurídico 10.º de su Sentencia 110/1984 ya se había manifestado a favor de esta acotación, entendiendo que no vulnera el citado secreto «[...] el simple conocimiento del nombre del cliente y de las cantidades pagadas por él en concepto de honorarios, ya que estos deben figurar en el libro de ingresos profesionales, de obligada llevanza y exhibición a la Inspección».

Estamos convencidos, por tanto, de que esta doctrina sirvió al redactor reglamentario para excluir del secreto profesional los datos arriba señalados. Cuestión distinta es que se trate de un exceso por falta de habilitación legal, pues el reglamento desarrolla o precisa la ley, no ha de hacer suya la doctrina de una sentencia, cercenando derechos fundamentales amparados por la Constitución.

En línea con la referida Sentencia del TC, la Audiencia Nacional también ha reconocido, entre otras, en las Sentencias núms. 7260 y 7262 de 23 de noviembre de 2005, núm. 7617 de 1 de diciembre de 2005 y núm. 2893 de 14 de junio de 2006 que el secreto profesional no ampara la indicación de la identidad de los pacientes, ni los datos relativos a los honorarios satisfechos por los servicios prestados, escudándose en lo dispuesto en el artículo 37.5 del RGIT.

El vigente RGGI ni siquiera contiene mención alguna al secreto profesional.

⁴² ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: *Derecho Tributario. Parte General...*, op. cit., pág. 303.

⁴³ Auto citado por SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E.: *Los deberes de información tributaria...*, op. cit., pág. 187.

«[...] el secreto profesional, en cuanto justifica, por razón de una actividad, la sustracción al conocimiento ajeno de los datos o informaciones que conciernen a la vida privada de las personas, está estrechamente relacionado con el derecho a la intimidad que el artículo 18.1 de la Constitución garantiza, en su doble dimensión personal y familiar, como objeto de un derecho fundamental. En tales casos, la observancia del secreto profesional puede ser garantía para la privacidad, y el respeto a la intimidad, una justificación reforzada para la oponibilidad del secreto, de modo que se proteja con este no solo un ámbito de reserva y sigilo en el ejercicio de una actividad profesional que, por su propia naturaleza o proyección social se estime merecedora de tutela, sino que se preserve, también, frente a intromisiones ajenas, la esfera de la personalidad que el art. 18.1 de la Constitución garantiza».

Realmente, si pudiéramos representar gráficamente el derecho a la intimidad habríamos de trazar una línea divisoria que nos permitiera separar con claridad la zona de la intimidad económica de la exclusivamente personal y familiar. A la primera tiene acceso libre la Administración, pues, como ha quedado patente en otros apartados, de otra forma no sería posible hacer efectivo el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, de ahí que los datos patrimoniales que conozcan los profesionales por mor del ejercicio de su actividad deben ser trasvasados, en las condiciones de tiempo y forma que establezca la normativa pertinente, a la Administración, que los aplicará a los tributos que corresponda. Así pues, se trata de un área permeable a los intereses administrativos. En cambio la segunda zona es de acceso restringido, de forma que ni la Administración debe intentar pasar ni el profesional ha de facilitarle el paso, ya que lo contrario podría ser considerado como una vulneración de los derechos al honor y a la intimidad⁴⁴.

Lo dispuesto en el fundamento de derecho 2.º de la Sentencia del TS de 18 de octubre de 2012 corrobora nuestra conclusión, pudiendo leerse lo siguiente:

«[...] siempre que la información solicitada se encamine a la aplicación efectiva de los tributos debe ser prestada, aunque su utilidad sea potencial, indirecta o hipotética, además, esclarecido el ensamblaje existente entre el secreto profesional y el deber de colaboración tributaria, se entiende que la Inspección de Hacienda está habilitada para solicitar los datos patrimoniales de sus clientes».

Así pues, la obligación subsiste para los profesionales a la hora de facilitar datos de sus clientes que tengan trascendencia tributaria, en cambio decae si lo que pretende la Administra-

⁴⁴ SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A.: «Elementos adicionales de análisis en materia de no autoincriminación tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 133, 2009, pág. 221, expresa que, aunque el TC en las Sentencias 110/1984, 142/1993, 233/2005 y 206/2007 considere los datos económicos parte de la intimidad de una persona, termina por situar los datos o información de corte económico fuera del ámbito de protección constitucional, pues de otra forma no sería posible atender al interés público que representa el cumplimiento del deber de contribuir.

ción es que se revelen o suministren datos íntimos de aquellos⁴⁵. No es baladí por ello que señalemos que el artículo 199 del Código Penal, aprobado mediante Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, castiga con penas de prisión, multas económicas e incluso inhabilitación para el ejercicio de la profesión la violación del deber de secreto⁴⁶.

El TC en el FJ 10.º de la Sentencia 110/1984 ya señaló que si el secreto es obligado e incluso su violación es castigada penalmente, la Inspección fiscal no puede atentar contra el mismo, demandando datos que atenten contra el honor y la intimidad personal y familiar de los contribuyentes. Añade el TC que si la Inspección, al pedir los antecedentes y datos de determinadas operaciones, penetra en el ámbito de las relaciones profesionales concretas entre el cliente y el profesional podría y debería negarse el contribuyente a facilitar la información que supusiese la conculcación del secreto profesional. «Es posible también que no existiese acuerdo sobre cuál es la zona específica de relaciones cubiertas por el secreto profesional cuya delimitación puede ofrecer dificultades en ciertos casos. Pero para eso están los tribunales de justicia. La cuestión, en último término, no puede resolverse de forma abstracta, sino sobre cada caso concreto».

2.3.2. No revelación de los datos confidenciales conocidos en los servicios prestados de asesoramiento y defensa

En segundo lugar matiza la ley que los profesionales dedicados a prestar servicios de asesoramiento o defensa tampoco están impelidos a facilitar a la Administración los datos confidenciales que conozcan de los clientes que los contratan.

Los términos empleados por la norma, «asesoramiento» y «defensa», siembran ciertas dudas pues, aunque pudiera pensarse en un primer momento que solo las profesiones jurídicas están

⁴⁵ Son un ramillete amplísimo las Sentencias del TS que se han pronunciado sobre la aplicación del secreto profesional como límite a las actuaciones administrativas de obtención de información. Por citar varios ejemplos, las de 9 de noviembre de 1998, de 29 de mayo, de 24 de julio, de 15 de septiembre y de 27 de noviembre de 1999, de 7 y de 18 de febrero, de 11 de marzo y de 29 de julio de 2000 resuelven a favor de la simple solicitud de datos privados patrimoniales y en modo alguno íntimos o confidenciales, pues los de carácter patrimonial o económico del servicio solicitado y prestado son públicos. Las Sentencias de 3 de febrero de 2001, 7 de junio de 2003, 18 de octubre de 2012 y 22 de abril de 2015, también del Alto Tribunal, consideran el secreto profesional como un exponente de límite necesario nacido del derecho a la intimidad. Asimismo el TEAC ha tenido ocasión de pronunciarse sobre la no aplicación del secreto profesional cuando se demandan datos con trascendencia tributaria. Véase en este sentido el fundamento de derecho 3.º de la Resolución de la Vocalía Sexta de 11 de mayo de 2001 y el fundamento de derecho 3.º de la Resolución de la Vocalía Segunda de 14 de septiembre de 2007.

⁴⁶ De conformidad con este precepto del Código Penal: «1. El que revelare secretos ajenos, de los que tenga conocimiento por razón de su oficio o sus relaciones laborales, será castigado con la pena de prisión de uno a tres años y multa de seis a doce meses.
2. El profesional que, con incumplimiento de su obligación de sigilo o reserva, divulgue los secretos de otra persona, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años, multa de doce a veinticuatro meses e inhabilitación especial para dicha profesión por tiempo de dos a seis años».

amparadas por el secreto, el asesoramiento no es competencia exclusiva de los abogados o los procuradores, aunque sí lo sea la defensa «jurídica» de los obligados tributarios. Para MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ la función de asesoramiento puede abarcar más ámbitos que el propio de las actividades de índole jurídica, por ejemplo, el asesoramiento financiero, de imagen, de estudios de mercado, etc., con acceso directo a datos económicos y patrimoniales de los clientes⁴⁷.

SÁNCHEZ LÓPEZ hace constar que la delimitación del profesional dedicado a la defensa no ofrece problema, al venir regulado el deber de secreto de los mismos en el artículo 42.1 del Estatuto General de la Abogacía, aprobado mediante Real Decreto 658/2001, de 22 de junio, y en el artículo 39 e) del Estatuto General de los Procuradores de los Tribunales, aprobado mediante Real Decreto 1281/2002, de 5 de diciembre. Más dificultades plantea la delimitación, como hemos referido, del concepto de asesor, pues su amplitud puede plantear el problema de la inclusión o exclusión de actividades según convenga o no a los intereses de la Inspección⁴⁸.

En cuanto al ámbito protegido por el secreto profesional, es preciso señalar que, para tranquilidad de los que convienen con otros para que los asesoren o defiendan, los datos o información que les faciliten con el objetivo de lograr un buen asesoramiento y, en su caso, la mejor defensa, quedan reservados de toda intromisión administrativa, pues se declaran confidenciales. De otro modo, se resquebrajaría la relación de confianza entre el profesional que presta el servicio y su cliente. No obstante, merece una opinión negativa el recurso a un concepto jurídico indeterminado para delimitar este secreto. PALAO TABOADA por ello señala que⁴⁹:

«[...] son confidenciales absolutamente todos los datos comunicados al profesional por su cliente, ya que la confidencialidad o secreto es una condición implícita en la relación o contrato de servicios profesionales».

SESMA SÁNCHEZ, ácida en su crítica, considera que⁵⁰:

«[...] imponer la obligación de informar a quienes los ciudadanos confían sus asuntos con el fin de actuar contra los propios ciudadanos constituye un ejercicio despro-

⁴⁷ MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero...*, op. cit., pág. 387.

El artículo 37.6 e) del derogado RGIT precisaba en este sentido que «tendrán la condición de asesores quienes, con arreglo a Derecho, desarrollen una actividad profesional conocida que tenga por objeto la asistencia jurídica, económica o financiera».

Ni en la vigente LGT ni en el RGGI encontramos tal nivel de detalle, de ahí que sea necesaria la labor de interpretación de la norma.

⁴⁸ SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E.: *Los deberes de información tributaria...*, op. cit., pág. 197.

⁴⁹ PALAO TABOADA, C.: «Algunas consideraciones sobre el secreto profesional...», op. cit., pág. 111.

⁵⁰ SESMA SÁNCHEZ, B.: *La obtención de información tributaria*, op. cit., pág. 195.

porcionado de una potestad administrativa máxima si tenemos en cuenta que, en todo caso, la Administración dispone de múltiples vías para obtener información y siempre puede dirigirse directamente contra el sujeto afectado sin necesidad de interferir en las relaciones privadas entre los profesionales y sus clientes».

Esta opinión doctrinal ahonda en la llaga de la escasa eficacia de los límites que establece la LGT para evitar que la maquinaria administrativa acceda a determinados datos de los obligados tributarios. Da la impresión de que cuando se pone en marcha, es difícil pararla, sobre todo considerando que cuenta con la aquiescencia del legislador y, casi siempre, con el favor de los tribunales.

2.3.3. La comprobación de la propia situación tributaria del profesional

En tercer y último lugar, el secreto profesional no puede ser utilizado como escudo frente a la Administración si esta inicia un procedimiento de comprobación e investigación de lo declarado o no declarado por los propios profesionales. Así pues, sus efectos son extramuros, pero no intramuros de la propia actividad.

Esta referencia normativa, para SÁNCHEZ LÓPEZ, encuentra su fundamento en la doble condición del profesional como sujeto pasivo de los impuestos que le afecten y como obligado al deber de información a que, con carácter general, se refiere la LGT. Relaciones que concurren respecto de cualquier persona sujeta a dicho deber, pero que en el caso de los profesionales se entrecruzan con una intensidad superior a la del resto de los obligados a aportar datos con relevancia tributaria⁵¹.

En cualquier caso, matiza SESMA SÁNCHEZ que por esta vía se puede acceder a datos relevantes de los clientes que, a fin de cuentas, son los que sustentan la actividad del profesional sometido a comprobación⁵². De ser así se estaría produciendo, a nuestro juicio, un ataque velado al secreto profesional, pues las actuaciones de obtención de información tienen un cauce procedimental propio delimitado en los artículos 93 a 95 de la LGT y en los artículos 31 a 58 del RGGI.

Como manifiesta FALCÓN Y TELLA la puesta en marcha de un procedimiento de comprobación e investigación contra un obligado tributario con el único objetivo de obtener datos, con o sin trascendencia tributaria, no del sujeto inspeccionado, sino de terceros, es un ardid que conculca las principales reglas en la que se ha de inspirar dicha actuación administrativa. Pese a la discrecionalidad de la que disfruta la Inspección para desarrollar sus tareas, toda competencia administrativa se atribuye en atención a una finalidad específica y vulnera el ordenamiento jurídico cualquier actuación que se aparte de dicha finalidad, es decir, que incurra en desviación de

⁵¹ SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E.: *Los deberes de información tributaria...*, op. cit., pág. 199.

⁵² SESMA SÁNCHEZ, B.: *La obtención de información tributaria*, op. cit., pág. 195.

poder. El artículo 106.1 de la CE subraya el carácter puramente objetivo de la técnica de la desviación de poder, encomendado a los tribunales el control de la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de esta a los fines que la justifican. De ahí que, con base en lo que el autor evidencia, insista en que⁵³:

«[...] constituye desviación de poder la utilización del procedimiento inspector para recabar información sobre terceros que solo puede obtenerse por la vía de un requerimiento formulado al amparo del art. 111 LGT».

Sin embargo, si efectivamente se ha iniciado un procedimiento inspector contra un profesional determinado por haberse detectado irregularidades en su situación tributaria y en el curso del mismo la Administración accede a datos de terceros con los que aquel ha mantenido relaciones profesionales u otras de índole económico, habrá la misma de extremar las cautelas para proteger los derechos y garantías de estos otros obligados tributarios, contra los cuales podrá dirigirse poniendo en marcha un procedimiento comprobador o investigador distinto de aquel en el que se ha obtenido la información, siguiendo para ello los cauces oportunos.

2.4. EL DERECHO A NO AUTOINCULPARSE Y SU EFICACIA COMO LÍMITE EN EL PROCEDIMIENTO INSPECTOR TRIBUTARIO

2.4.1. Una visión de conjunto a partir de los textos normativos y de la doctrina científica

El derecho a no declarar contra sí mismos alcanza la categoría de derecho fundamental en el artículo 24.2 de la CE, conforme al cual:

«[...], **todos tienen derecho** al Juez ordinario predeterminado por la ley, a la defensa y a la asistencia de letrado, a ser informados de la acusación formulada contra ellos, a un proceso público sin dilaciones indebidas y con todas las garantías, a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, **a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia**».

También el artículo 6.1 y 2 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales de 4 de noviembre de 1950 (en adelante, CEDH) relata lo siguiente⁵⁴:

⁵³ FALCÓN Y TELLA, R.: «La utilización del procedimiento inspector para obtener datos de terceros: una posible desviación de poder», *Quincena Fiscal*, núm. 4, 1996, BIB 1996\1305, págs. 1-2.

⁵⁴ España ratificó el CEDH por Instrumento de 6 de septiembre de 1979.

«Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa, públicamente y dentro de un plazo razonable, por un tribunal independiente e imparcial, establecido por la ley, que decidirá los litigios sobre sus derechos y obligaciones de carácter civil o sobre el fundamento de cualquier acusación en materia penal dirigida contra ella. La sentencia debe ser pronunciada públicamente, pero el acceso a la sala de audiencia puede ser prohibido a la prensa y al público durante la totalidad o parte del proceso en interés de la moralidad, del orden público o de la seguridad nacional en una sociedad democrática, cuando los intereses de los menores o la protección de la vida privada de las partes en el proceso así lo exijan o en la medida considerada necesaria por el tribunal, cuando en circunstancias especiales la publicidad pudiera ser perjudicial para los intereses de la justicia.

2. Toda persona acusada de una infracción se presume inocente hasta que su culpabilidad haya sido legalmente declarada».

Aunque en esta norma no se reconoce abiertamente el derecho a la no autoincriminación, como en nuestra Constitución, la mayoría de la doctrina estima que se infiere de su contenido y de su directa referencia a un proceso equitativo⁵⁵.

Así pues, junto al derecho a no confesarse culpable y a la presunción de inocencia, se reconoce como fundamental el derecho a no declarar contra sí mismo. Ahora bien, ¿puede el contribuyente oponerlo frente a la Administración tributaria, negándose a facilitarle los datos, antecedentes, informes o justificantes que esta necesita en su tarea de aplicación de los tributos que, en su caso, se hayan devengado?

La LGT en ningún momento lo contempla como límite al cumplimiento de los deberes de información, que amplía y detalladamente regula, ni como obstáculo que entorpezca la gestión, liquidación, recaudación y comprobación o investigación de las distintas figuras tributarias.

Un sector doctrinal minoritario ha reclamado en ocasiones la inclusión del derecho a la no autoincriminación en el procedimiento inspector, dada la probabilidad de que en su seno se obtengan datos que conduzcan a una infracción tributaria o a un delito penal, merced a la propia colaboración del sujeto inspeccionado. No obstante, la mayoría de la doctrina mantiene una posición totalmente contraria. Así, LOZANO SERRANO no entiende que pueda invocarse este derecho al margen de los procedimientos punitivos, pues por lo que se refiere al deber de todo obligado de proporcionar cuantos datos, informes y antecedentes obren en su poder relativos a sus propias obligaciones

⁵⁵ Así se expresan, entre otros, LOZANO SERRANO, C.: «El deber de colaboración tributaria sin autoincriminación», *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2015, BIB 2015\1254, págs. 1 a 11; PALAO TABOADA, C.: «El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario: una revisión», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 159, 2013, BIB 2013\2221, págs. 1 a 16; RUBIO MONTIEL, B.: «El deber de colaboración con la Inspección tributaria frente al derecho a no declarar contra sí mismo», *RCyT. CEF*, núm. 356, pág. 23, y SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A.: «Elementos adicionales de análisis...», *op. cit.*, núm. 133, 2009, págs. 215 a 228.

tributarias, la LGT lo formula de manera prácticamente ilimitada, si tienen trascendencia para la liquidación o autoliquidación de los tributos, y además tipifica como infracción incumplirlo o hacerlo parcial o defectuosamente. Con tal exigencia de datos no se está obligando al sujeto tributario a declarar, confesar o aportar elementos autoincriminatorios de anteriores infracciones, sino que la eventual infracción se cometería precisamente por no aportar los datos o hacerlo de forma falsa o incompleta. Y en cuanto al deber de comunicar datos de terceros, aun tratándose de datos indubitablemente inculpativos para el sujeto al que se refieren, el derecho fundamental solo ampara que no sean obtenidos de él mismo bajo coacción, pero no impide que puedan obtenerse de un tercero⁵⁶.

En efecto, sin necesidad de que se inicie un procedimiento inspector, existe la obligación de comunicar a la Administración los datos con trascendencia tributaria que se acumulen bien de otros o de sí mismo, en el bien entendido de que esta colaboración es uno de los pilares fundamentales en los que se sustenta la aplicación de los tributos y en definitiva el efectivo cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas del artículo 31.1 de la CE. Partiendo de esta idea, ¡cuánto más imprescindible torna la necesidad de obtener datos con relevancia tributaria en el curso de un procedimiento de dicha naturaleza orientado a la adecuación a derecho de una irregular situación tributaria, so pena de incurrir en situaciones extremas como pudiera ser la estimación indirecta y la adopción de medidas cautelares!

Es evidente, por tanto, que no puede dicho derecho ser enarbolado por el contribuyente en un procedimiento comprobador e investigador, pues ello significaría tanto como vaciarlo de contenido y que, llegado el caso, no fuese posible regularizar la situación tributaria del obligado o se procediese a la misma pero de forma sesgada, considerando que la información que maneja la Administración se la han facilitado terceros obligados a ello por la norma, pero no el propio obligado tributario, que puede, con los datos que maneja, complementar o corregir lo que otros hayan aportado.

RUBIO MONTIEL destaca que la prevalencia del artículo 24.2 de la CE otorgaría plena libertad al sujeto inspeccionado para aportar documentación frente a la colaboración que la norma le exige, lo cual dejaría inermes a los poderes del Estado en la defensa del interés público⁵⁷.

FALCÓN Y TELLA insiste igualmente en que el derecho a no autoinculparse no puede ser invocado en una inspección tributaria, de ahí que los datos obtenidos en la misma, dado que existe el deber de declarar y colaborar activamente, incluso bajo el apercibimiento de sanción administrativa, no pueden posteriormente utilizarse a efectos sancionadores o penales, cualquiera que sea el delito, pues en caso contrario se vulneraría indirectamente el derecho a no declarar protegido en materia penal por el artículo 24.2 de la CE⁵⁸.

⁵⁶ LOZANO SERRANO, C.: «El deber de colaboración tributaria...», *op. cit.*, págs. 6 a 11.

⁵⁷ RUBIO MONTIEL, B.: «El deber de colaboración con la inspección tributaria...», *op. cit.*, pág. 14.

⁵⁸ FALCÓN Y TELLA, R.: «La imposibilidad de utilizar datos obtenidos por la inspección tributaria a efectos penales o sancionadores. La Sentencia Saunders de 17 de diciembre de 1996», *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, núm. 5, 1998, págs. 143 y 144.

Como acertadamente resume SANZ DÍAZ-PALACIOS⁵⁹:

«Todo lo aportado por el contribuyente bajo coacción podrá utilizarse legítimamente para determinar la cuantía de la deuda tributaria. Pero no será legítimo utilizar todo ello en contra del contribuyente, para castigarlo por infracción o por delito contra la Hacienda Pública».

En realidad, al menos sobre el papel, el deslinde de los distintos procedimientos y del rol que juega en cada uno de ellos el contribuyente no parece complicado, de tal forma que la colaboración tributaria alcanza el cariz de cooperación necesaria tanto en el procedimiento inspector, como en los de gestión o recaudación, que no tienen carácter punitivo, pero en el procedimiento sancionador tributario y en un posible juicio penal por delito contra la Hacienda Pública puede aquel hacer uso de los derechos a guardar silencio, a no confesarse culpable y a la presunción de inocencia, negándose a facilitar datos o información que puedan autoincriminarlo, pues en ellos, conforme a la jurisprudencia del TEDH que más adelante comentaremos, si se acredita la culpabilidad del obligado y la autoría de la infracción o del delito, habrá una reacción del ordenamiento disuasoria y punitiva.

El artículo 34 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, sobre Derechos y Garantías de los Contribuyentes, separó, con efectos respecto de los procesos iniciados a partir del 19 de marzo de dicho año, el procedimiento comprobador e investigador, cuya finalidad es estrictamente recaudatoria, del sancionador que, siendo independiente, también se inicia por la Inspección, aunque con una finalidad represiva⁶⁰. La actual LGT, inspirándose en dicha Ley 1/1998, consagra en el artículo 208, como regla general, la separación de los procesos dirigidos a la aplicación de los tributos de aquel que tiene carácter sancionador, al cual, como manifestación del *ius punendi* del Estado, le resultan aplicables, con determinadas peculiaridades, las garantías procesales y materiales del Derecho Penal⁶¹.

Separación, por ende, de procedimientos que debe implicar en la misma línea autonomía de los datos en los que los mismos se fundamenten. Si la ley permitiera usar todos los datos obteni-

⁵⁹ SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A.: «Elementos adicionales de análisis...», *op. cit.*, pág. 217.

De la misma opinión es PALAO TABOADA, C.: «El derecho a no autoinculparse...», *op. cit.*, pág. 4.

⁶⁰ La Ley 1/1998 se derogó por la disposición derogatoria única de la Ley 58/2003, General Tributaria, estando vigente hasta el 1 de julio de 2004. HERMOSÍN ÁLVAREZ, M.: *Procedimiento sancionador tributario. Cuestiones problemáticas*, Thomson, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008, págs. 119 y 120, 136 y 137, estima que la separación ordenada por la Ley 1/1998 se puede catalogar como formal, pues quebraron dos pilares fundamentales. En primer lugar, no se garantizaba la separación orgánica de las fases de instrucción y resolución dentro del propio procedimiento sancionador y, en segundo lugar, no se respetó la incomunicación de datos con el consiguiente menoscabo de los derechos al juez imparcial y a no declarar contra sí mismo.

⁶¹ La Sentencia del TC 18/1981, de 8 de junio, en el fundamento jurídico 2.º sienta con claridad que «los principios del Derecho penal son aplicables, con ciertos matices, al Derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal y como refleja la propia Constitución (art. 25, principio de legalidad) y una muy reiterada jurisprudencia de nuestro TS (Sentencia de la Sala Cuarta de 29 de septiembre, 4 y 10 de noviembre de 1980, entre las más recientes), hasta el punto de que un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales».

dos en los procedimientos liquidatorios en los posteriores procesos punitivos la conclusión a la que procedería llegar sería, radicalmente distinta, pues la confusión de procesos originaría, como ha señalado PALAO TABOADA, una contaminación insalvable entre ellos y no podría negarse al sujeto el derecho a rehusar la información⁶². Por ello LOZANO SERRANO extiende el derecho a la no autoincriminación a aquellos procedimientos en los que conjuntamente se liquida y se sanciona, como sería el caso de la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador y de las actas con acuerdo conforme a lo dispuesto en el artículo 208.2 de la LGT⁶³.

Este discurso lleva a FALCÓN Y TELLA a hacer referencia al artículo 11.1 de la LOPJ que advierte de que no surtirán efecto las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, violentando los derechos y libertades fundamentales. Además una reiterada jurisprudencia del TS que aplica la doctrina anglosajona de los «frutos del árbol envenenado» (*fruit of the poisonous tree doctrine*), estima, según este autor, que la prohibición de la LOPJ alcanza no solo a los datos o pruebas suministrados por el contribuyente, en virtud de su deber de colaborar con la Administración y con infracción del derecho a guardar silencio, sino a otros materiales probatorios conexos que se apoyen en la prueba ilícita⁶⁴.

La Sentencia de la Sala Segunda del TS de 4 de marzo de 1997, que el autor pone como ejemplo, hace constar en el fundamento de derecho 2.º que⁶⁵:

«El efecto expansivo prevenido en el art. 11.1 de la LOPJ únicamente faculta para valorar pruebas independientes, es decir, que no tengan conexión causal con la ilícitamente practicada, debiéndose poner especial atención en no confundir "prueba diferente" (pero derivada) con "prueba independiente" (sin conexión causal)».

Con base en ello, FALCÓN Y TELLA concluye que⁶⁶:

«[...] el deber de colaborar con la inspección contamina prácticamente la totalidad de las actuaciones inspectoras en orden a su utilización directa o indirecta a efectos penales, dada la dificultad de separar en el expediente lo que proviene de la colaboración del interesado o de un modo u otro trae causa de dicha colaboración, de lo que en todo

⁶² PALAO TABOADA, C.: «El derecho a no autoinculparse...», *op. cit.*, pág. 4.

Ya con anterioridad FALCÓN Y TELLA, R.: «Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar», *Quincena Fiscal*, núm. 22, 1995, pág. 10, y RODRÍGUEZ VINDAS, R.: «Aproximación a los matices establecidos por la jurisprudencia constitucional en torno a la aplicación de los principios y garantías del orden penal en el ámbito sancionador tributario», *RCyT. CEF*, núm. 171, 1997, pág. 64, se habían posicionado a favor de la separación de ambos procedimientos.

⁶³ LOZANO SERRANO, C.: «El deber de colaboración tributaria...», *op. cit.*, pág. 3.

⁶⁴ FALCÓN Y TELLA, R.: «La imposibilidad de utilizar datos...», *op. cit.*, pág. 148.

⁶⁵ Véase nota anterior.

⁶⁶ FALCÓN Y TELLA, R.: «La imposibilidad de utilizar datos...», *op. cit.*, págs. 148 y 149.

caso hubiera obtenido la inspección si hubiera advertido del derecho a no declarar; por lo que, aunque en el expediente de la inspección pudieran existir "pruebas diferentes" a las obtenidas en virtud del deber de colaboración del contribuyente, difícilmente se trataría de "pruebas independientes"».

No nos dejemos embaucar pues por las palabras, aunque se extraigan de las normas, ya que la práctica se presenta de manera muy distinta y la separación de los procedimientos es más una ilusión que una realidad. LOZANO SERRANO expone el problema que supone la incorporación casi automática de los datos obtenidos bajo coerción del propio sujeto a los procedimientos sancionadores administrativos o penales que se inicien contra él a consecuencia de los liquidatorios. Por este motivo se posiciona a favor de que la normativa tributaria elimine el trasvase indiscriminado de datos, depurando y eliminando los que tengan carácter autoincriminatorio, para lograr un procedimiento sancionador con las garantías procesales precisas⁶⁷.

SANZ DÍAZ-PALACIOS denuncia que⁶⁸:

«[...] la incidencia del procedimiento de inspección sobre el procedimiento sancionador, y el modo en que se ha configurado la actuación administrativa previa a la vía penal crean un marco propicio para la vulneración sistemática del derecho a no autoinculparse en materia tributaria».

RUBIO MONTIEL hace constar que los datos suministrados a la Inspección en un procedimiento comprobador o investigador se tienen en cuenta en la imposición de sanciones, no solo en el caso de las actas con acuerdo o cuando el obligado tributario renuncia a la tramitación separada, sino por mor del artículo 210.2 y 5 de la LGT, según el cual los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en el procedimiento inspector y que vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución. Es más, cuando al tiempo de iniciarse el expediente sancionador se encontrasen en poder del órgano competente todos los elementos que permitan formular la propuesta de imposición de sanción, esta se incorporará al acuerdo de iniciación. En definitiva el inspector jefe dicta el acto administrativo de liquidación al finalizar el procedimiento inspector, pero también el acuerdo de imposición de la sanción consecuencia de los datos obrantes en aquel. Además el análisis de culpabilidad lo realiza el propio actuario⁶⁹.

HERMOSÍN ÁLVAREZ también critica abiertamente el contenido del artículo 27.1 *in fine* del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario, cuando exige que todos los elementos de prueba obtenidos duran-

⁶⁷ LOZANO SERRANO, C.: «El deber de colaboración tributaria...», *op. cit.*, pág. 6.

⁶⁸ SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A.: «Elementos adicionales de análisis...», *op. cit.*, pág. 221.

⁶⁹ RUBIO MONTIEL, B.: «El deber de colaboración con la inspección tributaria...», *op. cit.*, pág. 16.

te la tramitación del procedimiento de aplicación de los tributos se incorporen al procedimiento sancionador, en caso de renuncia del obligado tributario al procedimiento sancionador separado. En opinión de la autora⁷⁰:

«[...] toda esta documentación que debe aportar el obligado tributario bajo amenaza de sanción es válida para liquidar el tributo, pero no se pueden trasladar a un procedimiento donde no rigen las garantías del artículo 24 de la Constitución y del artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos. En este supuesto sería totalmente legítimo que el contribuyente se negara a aportar pruebas autoincriminatorias que le pudieran sancionar. Y este hecho perjudicaría en definitiva a la propia Administración, puesto que el obligado tributario podrá desatender estos requerimientos administrativos para aportar información y se carecería así de elementos suficientes para poder liquidar el tributo. Si para ello la Administración le tratara de imponer una sanción por falta de colaboración, se podrían anular las sanciones tributarias impuestas en virtud de la doctrina sentada por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos».

Consciente de esta situación RIBES RIBES se muestra proclive a una modificación legislativa que viniera a consagrar una incomunicación total de datos entre uno y otro procedimiento, de tal forma que en el primero actuaría eficazmente el deber de colaborar-contribuir, mientras que en el procedimiento sancionador se salvaguardaría el derecho a no autoinculparse⁷¹. Opinión que suscribimos plenamente, pues, a pesar de la complejidad práctica que acarrea la referida incomunicación de datos, sería la mejor forma de proteger los derechos y garantías de los obligados tributarios.

LAGO MONTERO, citado por RIBES RIBES, pone de manifiesto, sin embargo, los inconvenientes de tal solución en orden a su practicabilidad⁷²:

«¿Realmente cabe esperar de los funcionarios liquidadores y sancionadores, por muy separados que estén, que no utilicen los conocimientos adquiridos en el procedimiento inspector para avanzar en la instrucción y resolución del procedimiento sancionador?»

⁷⁰ HERMOSÍN ÁLVAREZ, M.: *Procedimiento sancionador tributario...*, op. cit., pág. 216.

En el mismo sentido GARCÍA BERRO, F.: «Derecho a no autoincriminarse de los contribuyentes y procedimiento sancionador separado: precisiones a la luz de la evolución jurisprudencial», *Quincena Fiscal*, núm. 19, 2010, BIB 2010\2210, pág. 15.

⁷¹ RIBES RIBES, A.: «El derecho a no declarar contra sí mismo y el principio non bis in ídem en materia tributaria, a la luz de la doctrina del tribunal constitucional y del tribunal europeo de derechos humanos», *Ponencias del VI Congreso Tributario*, Madrid, Asociación Española de Asesores Fiscales, 2011, pág. 408.

⁷² LAGO MONTERO, J. M.: «Procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación tributario. Reflexiones sobre el derecho a no autoinculparse», en VV. AA.: *XIX Jornadas Latino-Americanas de Derecho Tributario, Livro 2, A Criminalização das infracções fiscais*, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Lisboa (Portugal), 1998, págs. 350 y 351, citado por RIBES RIBES, A.: «El derecho a no declarar contra sí mismo...», op. cit., págs. 408 y 409.

Para este autor esta solución exige un esfuerzo probatorio *ex novo* a los funcionarios competentes, lo que conducirá probablemente, bien a la imposición de sanciones con pruebas endebles o bien al abandono de la potestad sancionadora. El primer supuesto será, obviamente, susceptible de anulación a través del pertinente recurso por falta de prueba, si bien ello obliga al contribuyente a recurrir contra una sanción impuesta sin pruebas bastantes de su culpabilidad y, cuando menos, soportar el desarrollo de un proceso caro y lento, del que en otro caso no hubiera tenido necesidad alguna⁷³.

Es evidente que no hay una solución fácil, pero sí tenemos algo claro: el contribuyente es el más perjudicado ante un trasvase de datos que, en realidad, no debiera existir, pues su colaboración, además de permitir la cuantificación de una deuda tributaria, algo que no negamos ni discutimos, habrá servido también para que le impongan un castigo administrativo y/o penal, sin que haya podido negarse a facilitar información propia autoincriminatoria. La dificultad que se ha planteado no debe servir de excusa para enturbiar los derechos de los contribuyentes. No siempre ha de desequilibrarse la balanza a favor de los intereses de la Administración tributaria. De poco o nada sirve accionar los derechos de este precepto constitucional en los procedimientos represivos, si los datos que se utilizan en los mismos se han obtenido anteriormente con la colaboración, incluso «forzada», del obligado tributario⁷⁴. Los datos así logrados, cuando se utilicen en el ámbito sancionador o penal, adolecerán de un importante vicio y es que su origen se sitúa en un procedimiento en el que no han podido ejercerse los derechos del artículo 24.2 de la CE y del artículo 6 del CEDH. Y ante esto tendría que reaccionar el ordenamiento y, en su caso, los tribunales. La práctica nos enseña que ante las malas costumbres administrativas, enquistadas ya algunas, el obligado no tiene otro remedio que acudir a la justicia y ahí le queda un largo y costoso camino por recorrer con resultados no siempre satisfactorios. ¿Cómo solucionar entonces el problema?

2.4.2. El posicionamiento de nuestro TC sobre el derecho a no declarar contra sí mismo en el ámbito tributario

El TC patrio tuvo ocasión de pronunciarse sobre el derecho a no autoinculparse en la Sentencia 76/1990, de 26 de abril, en la que resuelve una cuestión de inconstitucionalidad planteada mediante Auto de 20 de septiembre de 1988 por la Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo del TS en relación con el artículo 83.3 f) de la LGT de 1963, según la redacción dada al mismo

⁷³ LAGO MONTERO, J. M.: «Procedimiento sancionador separado...», *op. cit.*, págs. 350 y 351, citado por RIBES RIBES, A.: «El derecho a no declarar contra sí mismo...», *op. cit.*, págs. 408 y 409.

⁷⁴ CORDERO GARCÍA, J. A.: *El procedimiento sancionador en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2013, págs. 116 a 141, señala que el deber de colaboración tributario será sustituido evidentemente por el derecho a no declarar contra sí mismo en el momento en que la inspección inicie el procedimiento sancionador. No obstante, también se muestra partidario de aplicar las garantías del artículo 6.1 del CEDH antes de que el procedimiento punitivo se inicie formalmente, cuando la Inspección considere que los hechos investigados pueden ser constitutivos de infracciones tributarias, evitando así que el inculpado, con base en el deber de colaboración realice manifestaciones de voluntad o declaraciones de conocimiento de carácter autoinculpatorio o presente pruebas con dicho alcance, pues ello supondría actuar al margen de los derechos y garantías propios del ámbito sancionador.

por el artículo 4 de la Ley 10/1085, de 26 de abril, que tipificaba como infracción tributaria simple, sancionada con multa de 25.000 a 1.000.000 de pesetas, «la falta de aportación de pruebas y documentos contables requeridos por la Administración tributaria o la negativa a su exhibición».

Para el TS la sanción contemplada en dicha norma por no cooperar con la Administración tributaria podía ir en contra del derecho a no confesarse culpable y del derecho a la presunción de inocencia, enunciados y garantizados de forma separada en el artículo 24.2 de nuestra Norma Fundamental. De la conexión entre ambos, la Sala deduce lo que podría considerarse como un genérico derecho del contribuyente a la reserva de sus datos económicos frente a la Administración tributaria.

El TC desestimó en el FJ 10.º esta construcción argumental, aduciendo que⁷⁵:

«En la STC 110/1984 tuvimos ya la oportunidad de declarar que la Inspección de los Tribunales tiene por finalidad verificar la conducta fiscal del contribuyente y comprobar la veracidad de sus declaraciones a la Hacienda Pública. Esta actividad investigadora puede conducir, en efecto, a la obtención de elementos probatorios de que el contribuyente ha defraudado al Fisco, pero es evidente que con ello no se está exigiendo a aquel la difícil prueba de su inocencia, ya que lo único que se le impone es el "deber de aportar los datos que puedan ayudar a la investigación". Se comprende, por lo demás, que sin la colaboración del contribuyente y la aportación por este de datos personales de alcance económico la labor inspectora resultará prácticamente imposible cuando no fuera factible solicitar los mismos datos de terceras personas. [...]. En efecto, no existe un derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del contribuyente con relevancia fiscal y esgrimible frente a la Administración tributaria. Tal pretendido derecho haría virtualmente imposible la labor de comprobación de la veracidad de las declaraciones de los contribuyentes a la Hacienda Pública y, en consecuencia, dejaría desprovisto de toda garantía y eficacia el deber tributario que el art. 31.1 de la Constitución consagra; lo que impediría una distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos en cuanto bien constitucionalmente protegido. [...] Los documentos contables son elementos acreditativos de la situación económica y financiera del contribuyente; [...], sin que pueda considerarse la aportación o exhibición de esos documentos contables como una colaboración equiparable a la "declaración" comprendida en el ámbito de los derechos proclamados en los arts. 17.3 y 24.2 de la Constitución. [...] Se impone aquí de nuevo la prudencia frente a intentos apresurados de trasladar mecánicamente garantías y conceptos propios del orden penal a actuaciones y procedimientos administrativos distintos y alejados del mismo, como es, en este caso, el de gestión tributaria. Desde esta perspectiva, tiene razón el Abogado del Es-

⁷⁵ El mismo argumento se reproduce por el TC en el fundamento jurídico 6.º de la Sentencia 6/1990, de 26 de junio, y, asimismo, por el TS en el fundamento de derecho 3.º de la Sentencia de 23 de octubre de 1990.

tado cuando resalta que el citado art. 83.3 f) no es, en realidad, más que una garantía del cumplimiento de los deberes formales de los sujetos pasivos que se enuncian en el art. 35.2 de la propia LGT: llevar y conservar los libros de contabilidad, registro y demás documentos que en cada caso se establezca, facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones, y proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible. Y a esta conclusión no cabría oponer como un obstáculo insalvable el tenor del art. 83.3 f) de la LGT, pues el sustantivo "pruebas" no es utilizado por dicho precepto en un sentido estricto o técnico-jurídico, sino más bien como concepto equivalente, redundante y sinónimo de la expresión "documentos contables" que la propia norma emplea».

AGUALLO AVILÉS afirma que el TC en este FJ hace una determinación (positiva) del contenido del deber de contribuir y (meramente negativa) del derecho a no autoincriminarse realizada, como era preceptivo, conforme a los principios, antes ya referidos, de unidad de la Constitución y de la concordancia práctica, poniendo de manifiesto que no existe colisión entre los citados valores constitucionales⁷⁶. LOZANO SERRANO, asimismo, rehúsa ahondar en un eventual conflicto entre el deber de colaboración tributaria y el derecho a la no autoincriminación, pues parece más aconsejable que puedan definirse a la vista y en consideración al otro, en una síntesis dialéctica integradora de ambos⁷⁷.

Las dos afirmaciones más importantes que se desprenden de dicho fundamento son, según AGUALLO AVILÉS: primero, que los derechos del artículo 24.2 de la CE solo son aplicables en un procedimiento punitivo, es decir, aquel en cuyo seno pueden imponerse sanciones en el sentido constitucional del término; segundo, que los procedimientos de gestión tributaria carecen de naturaleza sancionadora⁷⁸.

SOLER ROCH puso de manifiesto al respecto que cuando el TC enjuició la constitucionalidad del artículo 83.3 f) de la LGT, en el procedimiento de gestión tributaria en el que resultaba aplicable se liquidaba la deuda dejada de ingresar en plazo y además se imponían las sanciones que pudieran corresponder, reclamando, por tanto, la aplicación del derecho a no autoincriminarse del sujeto contribuyente⁷⁹.

⁷⁶ AGUALLO AVILÉS, A.: «Aproximación al contenido constitucional de los derechos a la intimidad y a no autoincriminarse...», *op. cit.*, pág. 33.

⁷⁷ LOZANO SERRANO, C.: «El deber de colaboración tributaria...», *op. cit.*, pág. 2.

⁷⁸ AGUALLO AVILÉS, A.: «Aproximación al contenido constitucional de los derechos a la intimidad y a no autoincriminarse...», *op. cit.*, pág. 34.

⁷⁹ SOLER ROCH, M. T.: «Deberes tributarios y Derechos humanos», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 30, 1995, pág. 112. PALAO TABOADA, C.: «El derecho a no autoinculparse...», *op. cit.*, pág. 14, sienta que el TC en la Sentencia 76/1990 hubiera debido de tener en cuenta, «[...] de acuerdo con la Sentencia del TEDH en el caso *J.B. c Suiza*, las consecuencias incriminatorias de la comunicación en una situación de unión de procedimientos como la entonces vigente en España».

AGUALLO AVILÉS comparte la opinión de estos autores, pues si el procedimiento de gestión tributaria en cuyo seno se aplicaba el artículo 83.3 f) de la LGT podía concluir, en efecto, con la imposición de sanciones, no prohibiendo la norma basar las mismas en los datos aportados bajo coacción por los sujetos obligados a colaborar, a estos se les hubiera tenido que permitir la invocación del derecho a no autoincriminarse, rechazando lícitamente la aportación de datos con trascendencia tributaria y punitiva que les exigieran los órganos de la Administración. Ahora bien esta situación no se alegó por el TS en el auto de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad por lo que la decisión adoptada por el TC fue la única posible, ya que la mera aportación de datos no vulnera los derechos del artículo 24.2 de la CE. La conculcación de los mismos se produce cuando las sanciones se fundamentan en una información autoincriminatoria que se ha canalizado sin límites de un procedimiento a otro, de ahí que torne imprescindible la separación de los procedimientos, siempre y cuando sea real y no meramente testimonial⁸⁰.

No deja de resultar paradójico, y así lo hacemos constar, que se haga referencia constantemente a los «obligados a colaborar» o a la «obligación de colaborar». La colaboración en sí misma entraña una participación o cooperación voluntaria, cuando se le suma el apelativo de obligatoria, ya estamos en el ámbito de la coacción. En suma la Administración obliga, conmina a colaborar, no invita amablemente a hacerlo, pues está necesitada de la misma para cumplir sus tareas, lo cual no contradice lo dispuesto en los artículos 24.2 y 31.1 de la CE. El problema surge cuando una información obtenida bajo coerción, con tintes autoincriminatorios, es empleada además de para aplicar los tributos, como base de una sanción administrativa o penal. En este caso sí podemos afirmar que los derechos del precepto 24.2 de nuestra CE se rompen en mil pedazos y es lo que viene sucediendo actualmente a pesar de la supuesta separación de los procedimientos liquidadores y punitivos.

2.4.3. El posicionamiento del TEDH sobre el derecho a la no autoincriminación en el ámbito tributario

El TEDH es un tribunal *ah hoc* que resuelve los casos que le llegan sobre los derechos fundamentales de los ciudadanos de los Estados partes. Así lo manifiesta RUBIO MONTIEL que considera que su existencia se deriva del propio CEDH. Sus sentencias son declarativas, pues en ellas se pronuncia sobre la violación o no del convenio, pero sin contemplar actividad alguna del Estado que haya sido condenado para ejecutarlas. En cualquier caso, tienen un importante valor interpretativo para los tribunales españoles, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 10.2 y 96.1 de la CE⁸¹.

Precisa LOZANO SERRANO que lo que efluye de los numerosos pronunciamientos del TEDH, en relación con el contenido esencial del derecho a no declarar contra sí mismo, es que no pueden

⁸⁰ AGUALLO AVILÉS, A.: «Aproximación al contenido constitucional de los derechos a la intimidad y a no autoincriminarse...», *op. cit.*, pág. 35.

⁸¹ RUBIO MONTIEL, B.: «El deber de colaboración con la inspección tributaria...», *op. cit.*, pág. 22.

obtenerse del sujeto a una acusación penal declaraciones, confesiones ni pruebas bajo coacción que puedan autoincriminarlo, así como que no pueden utilizarse en la vía punitiva las logradas de forma coercitiva en procesos anteriores llevadas a cabo con otros fines⁸².

Siguiendo, precisamente, a LOZANO SERRANO, el análisis de este derecho a la no autoinculpación debe hacerse en función del procedimiento en el que pretenda ser aplicado: procedimientos de naturaleza punitiva, procedimientos en los que conjuntamente se liquida y se sanciona o bien aquellos en los que la norma permite el traslado de los datos obtenidos en el proceso administrativo liquidador a los ulteriores de carácter sancionador o penal. En este discurrir puede afirmarse, en primer lugar, su aplicación a los procedimientos penales y a los procesos administrativos sancionadores en materia tributaria⁸³. Así lo expone con claridad el TEDH, entre otras, en las Sentencias de 25 de febrero de 1993, *Funke versus Francia*, y de 24 de febrero de 1994, *Bendenoun versus Francia*.

En la primera de estas sentencias el Tribunal de Estrasburgo se enfrenta a una investigación iniciada por las autoridades administrativas francesas contra el señor Funke, representante de comercio alemán, residente en Francia, por una supuesta ocultación de bienes y cuentas bancarias en el extranjero. Los tribunales del país de residencia le impusieron sanciones económicas, que se incrementaban en función del tiempo de retraso, por la no aportación de los datos solicitados en relación con dicho patrimonio y que podían derivar, en su caso, en una pena de prisión por deudas.

Interpuestos los recursos pertinentes ante los tribunales franceses, este señor acudió al Tribunal de Estrasburgo, alegando que su condena por no aportar los documentos justificativos del patrimonio existente fuera del territorio galo contravenía el artículo 6.1 del CEDH, pues esa información podía ser utilizada en su contra *a posteriori* en un proceso penal. El citado tribunal, en el párrafo 44 de la Sentencia de 25 de febrero de 1993, dio la razón al demandante, señalando que:

«El Tribunal constata que las autoridades aduaneras provocaron la condena del Sr. Funke con el fin de obtener ciertos documentos cuya existencia creían cierta, aunque no tenían la certeza de ello. Siendo incapaces o no queriendo obtenerlos por otros medios, intentaron obligar al demandante a que proveyera las pruebas de las infracciones que supuestamente había cometido. Pero, las características especiales de las leyes sobre Derecho aduanero no pueden justificar una violación del derecho a toda persona "acusada en materia penal", según el significado propio de esa expresión en el artículo 6, a guardar silencio y a no contribuir a su propia incriminación. En consecuencia, ha existido una violación del artículo 6 párrafo 1 (art. 6-1)».

⁸² LOZANO SERRANO, C.: «El deber de colaboración tributaria...», *op. cit.*, pág. 4.

⁸³ LOZANO SERRANO, C.: «El deber de colaboración tributaria...», *op. cit.*, págs. 4 y 5.

Advierte RUBIO MONTIEL que de no haberse obrado de esta forma se habría trasladado al acusado la carga de la prueba de no poseer la documentación, de difícil o imposible aportación⁸⁴. En la misma línea concluye ROMERO FLOR que⁸⁵:

«[...] la dificultad de las autoridades para proveerse con pruebas de una supuesta infracción, no es óbice para justificar la violación de un derecho fundamental o humano, y mucho menos si dichas pruebas podían ser obtenidas por medios alternativos a la colaboración del sospechoso o acusado. Por tanto, y dada la fuerte vinculación que el TEDH hace del derecho a no autoinculparse con el principio de presunción de inocencia, obliga a interpretar que una violación de aquel constituye igualmente una violación de este».

En el asunto Bendenoun, la Corte de Estrasburgo enjuicia el caso de un nacional francés, residente en Suiza, titular de la mayor parte del capital social de una sociedad anónima dedicada al comercio, *grosso modo*, de piezas de arte de gran valor (entre ellas, monedas y piedras preciosas). Tras una investigación iniciada por la Administración francesa, previa denuncia anónima presentada contra el mismo, es sancionado por la comisión de varias infracciones de índole tributaria y condenado a prisión por falta de pago de las sanciones impuestas. El señor Bendenoun presentó varios recursos por no haber tenido acceso al expediente completo elaborado por las autoridades francesas, si bien al no tener éxito en sus reclamaciones decidió recurrir ante el TEDH.

Este tribunal, aunque desestima unánimemente la demanda por entender que sí había tenido acceso al expediente completo durante la instrucción penal de la causa (parágrafos 52 y 53), se pronuncia, por primera vez, acerca de la aplicación del artículo 6.1 del CEDH a los litigios que tienen su origen en infracciones tributarias, expandiendo el concepto de «acusación en materia penal», de tal modo que los sujetos sobre los que puedan recaer sanciones tributarias tendrán la consideración de acusados en materia penal.

Concretamente, en el párrafo 47 de esta sentencia, el TEDH atribuye tintes penales a la acusación, que cae bajo el espectro del artículo 6.1 del CEDH, teniendo en cuenta que el artícu-

⁸⁴ RUBIO MONTIEL, B.: «El deber de colaboración con la inspección tributaria...», *op. cit.*, pág. 24.

Conviene recordar que conforme a lo dispuesto en el artículo 105.1 de la LGT: «En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo».

⁸⁵ ROMERO FLOR, L. M.: «Deberes tributarios versus Derechos Humanos: el derecho a no autoinculparse en el procedimiento tributario», comunicación presentada con el mismo título el 6 de junio de 2014 en el Congreso Internacional «El tiempo de los derechos. Los derechos humanos en el siglo XXI», organizado en el marco del proyecto «El tiempo de los derechos. Consolidar-Ingenio 2010» y celebrado en la Universidad de Cádiz del 5 al 7 de junio de 2014, pág. 10.

En este sentido se pronuncia, entre otros, SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A.: «El derecho a no declarar contra sí mismo...» *op. cit.*, pág. 80.

La Sentencia *Funke versus Francia* es citada y comentada asimismo por REBOLLO PUIG, M.; IZQUIERDO CARRASCO, M.; ALARCÓN SOTOMAYOR, L. y BUENO ARMJO, A. M.: *Derecho Administrativo Sancionador*, Colección El Derecho Administrativo en la Jurisprudencia, Capítulo XV «El procedimiento administrativo sancionador», Lex Nova, Valladolid, 2010, págs. 541-556 y 594-611.

lo 1.729 del Código General Tributario Francés aplicado al señor Bendenoun resulta también aplicable al resto de contribuyentes y que los recargos tributarios de la legislación francesa no tienen carácter indemnizatorio, sino disuasorio y sancionador.

SANZ DÍAZ-PALACIOS señala, así, que para determinar si la materia controvertida pertenece al ámbito de la represión de las infracciones administrativas o tiene carácter penal, el TEDH atiende a lo que determine el derecho interno del Estado en cuestión, si bien reconociendo que dicha clasificación tiene un aspecto formal y relativo, pues pesa más la naturaleza misma de la infracción. Incluso, como ha quedado reflejado, el carácter general de la norma transgredida y la doble finalidad preventiva y represiva de la sanción, que no indemnizatoria, evidencian el carácter penal del ilícito en orden a la aplicación del artículo 6.1 del CEDH, pudiendo trasladarse todo ello a las sanciones tributarias reguladas en nuestra LGT⁸⁶.

Por tanto, la Administración tributaria patria, y más concretamente la Inspección de los tributos, no debe fundamentar las sanciones que imponga a un contribuyente en las declaraciones o confesiones autoincriminatorias prestadas bajo coacción por aquel, pues, en caso de obrar de esta forma, los tribunales de justicia, conforme a lo dispuesto en el artículo 6.1 de la Convención de Derechos Humanos, habrían de rechazar dicha fundamentación.

En las Sentencias de 3 de mayo de 2001, *J.B. versus Suiza*, y de 5 de abril de 2012, *Chambaz versus Suiza*, la Corte de Estrasburgo también se posiciona a favor del ejercicio de este derecho en aquellos procedimientos en los que conjuntamente se liquida la deuda tributaria y se imponen las sanciones que correspondan por las infracciones cometidas.

El señor J.B. fue sometido a una investigación tributaria por parte de la Administración suiza que le requirió información contable, mercantil y fiscal sobre sus inversiones societarias. Este señor no aportó los datos solicitados, lo que motivó que fuese multado en varias ocasiones por sus reiterados incumplimientos, confirmando posteriormente los montantes económicos el Tribunal Federal Suizo.

El TEDH, como precisa RUBIO MONTIEL, advierte en el párrafo 63 de esta sentencia que no enjuicia el poder del Estado a obligar a los ciudadanos a dar información para aplicar su sistema impositivo, sino que simplemente examina si multar por no aportar información choca con el derecho a no autoincriminarse del contribuyente, pues de hacerlo corre este el riesgo de aportar pruebas para un posterior proceso penal⁸⁷. Además, en el párrafo siguiente el citado tribunal apostilla:

«[...] aunque no se menciona específicamente en el artículo 6 del Convenio, el derecho a guardar silencio y el derecho a no autoinculparse son normas internaciona-

⁸⁶ SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A.: «El derecho a no declarar contra sí mismo...», *op. cit.*, págs. 76-77.

⁸⁷ RUBIO MONTIEL, B.: «El deber de colaboración con la inspección tributaria...», *op. cit.*, pág. 27.

les generalmente reconocidas que descansan en el fondo de la noción de juicio justo que consagra el artículo 6.1 del Convenio. El derecho a no autoinculparse, en particular, presupone que las autoridades logren probar su caso sin recurrir a pruebas obtenidas mediante métodos coercitivos o de presión en contra de la voluntad de la "persona acusada", proporcionando al acusado protección contra la acción indebida por parte de las autoridades, estas inmunidades contribuyen a evitar errores judiciales y asegurar los fines del artículo 6.1».

De ahí que si los datos a suministrar no son independientes de la voluntad del obligado, solo cabe concluir que fundamentar una sanción administrativa en una información autoinculpatoria, lograda, a su vez, en un previo proceso comprobador, vulnera el artículo 6.1 del CEDH.

En el caso Chambaz el TEDH se enfrenta a una inspección del Impuesto sobre la Renta iniciada contra este contribuyente suizo. El señor Chambaz se niega a aportar la documentación solicitada por la Administración suiza, si bien, tras el hallazgo administrativo de diversas rentas no declaradas, se procede a regularizar su situación tributaria, imponiéndosele una sanción por fraude fiscal. Como señala CALDERÓN CARRERO, el TEDH aplica el artículo 6.1 del CEDH, al tratarse de un procedimiento tributario en el que existía una acusación en materia penal. Además clarifica que la imposición de sanciones por la denegación de la aportación de documentos existentes vulnera el derecho a guardar silencio del citado precepto⁸⁸.

Lo más relevante, según este autor, es que el tribunal no distingue entre el derecho a no contestar preguntas, ya oralmente o por escrito (producción de documentos no existentes), y la aportación de documentación preexistente, de suerte que se posiciona en el sentido de que tal precepto y derecho comprendían ambas cuestiones. Igualmente, por lo que se refiere al derecho de igualdad de armas, como lo califica CALDERÓN CARRERO, el TEDH también consideró que se había vulnerado el artículo 6.1 del CEDH, pues las autoridades fiscales no revelaron al contribuyente la documentación sobre la que fundamentaban la regularización y posterior imposición de sanciones tributarias, lo cual conlleva una indefensión únicamente admisible, con carácter excepcional, para la defensa de intereses nacionales o derechos fundamentales de terceros⁸⁹.

Por último, en los procedimientos administrativos tributarios que concluyen con una liquidación de deuda para regularizar la situación del sujeto investigado o comprobado, si la ley contempla la posibilidad de que los datos obtenidos en ellos pueden ser posteriormente empleados para sancionar administrativamente a aquel o para imputarle un delito fiscal, el TEDH advierte de que puede el contribuyente ejercer el derecho a la no autoinculpación. En caso contrario no

⁸⁸ CALDERÓN CARRERO, J. M.: «El TEDH y el derecho a guardar silencio y la igualdad de armas en los procedimientos tributarios», en <http://www.gomezacebo-pombo.com/media/k2/attachments/el-tedh-y-el-derecho-a-guardar-silencio-y-la-igualdad-de-armas-en-los-procedimientos-tributarios.pdf>

⁸⁹ Véase nota anterior.

contempla su oposición frente a la Administración tributaria. Es lo que viene a referir, por ejemplo, en las Sentencias de 17 de diciembre de 1996, *Saunders versus Reino Unido*, de 4 de octubre de 2005, *Shannon versus Reino Unido*, y de 21 de abril de 2009, *Martinen versus Finlandia*.

En la Sentencia del caso Saunders, el TEDH se enfrenta a un caso en el que el señor Saunders, por una serie de operaciones irregulares relacionadas con la compañía de la que es presidente (la empresa Guinness) fue interrogado por inspectores de la Administración británica, bajo amenaza de prisión en caso de no cooperar con ellos. Tras la coacción ejercida, las declaraciones y la información obtenida se remitieron a la fiscalía que inició los trámites para proceder a una investigación penal por delitos varios.

Para el señor Saunders la Administración y los tribunales del Reino Unido habían transgredido su derecho a un juicio equitativo, basando la acusación penal en un previo proceso administrativo de corte inquisitivo.

Como pone de manifiesto RUBIO MONTIEL, el TEDH, en los párrafos 67, 68 y 69 de su sentencia, se reconoce competente para enjuiciar el caso, pues se está ante una acusación en materia penal, trasladando de nuevo dicho concepto a procedimientos administrativos coercitivos⁹⁰. Por este motivo, con rotundidad, en el párrafo 74 afirma que:

«[...] no cabe invocar el interés público para justificar el uso de declaraciones obtenidas coactivamente en una investigación no judicial para incriminar al acusado durante el proceso penal. Es necesario advertir que, de acuerdo con la legislación aplicable, la declaración obtenida bajo medios coactivos por la *Serious Fraud Office* no puede, como regla general, ser alegada en el posterior juicio de la persona interesada. Además, el hecho de que las declaraciones fuesen realizadas por el solicitante antes de ser acusado no impide que su uso en las actuaciones penales constituya una violación del derecho».

Así pues, como destaca ROMERO FLOR, la Corte Europea de Derechos Humanos consideró contrario al artículo 6 del CEDH el hecho de que en un procedimiento punitivo pudieran tomarse en consideración datos o pruebas obtenidos en el curso de otro procedimiento anterior bajo la amenaza de la imposición de sanciones en el caso de incumplimiento del deber de facilitarlos⁹¹.

En la Sentencia *Shannon versus Reino Unido*, el TEDH estudia el caso de la condena impuesta al señor Shannon por haberse negado a contestar el interrogatorio al que le sometieron investigadores financieros británicos sobre posibles delitos vinculados a la gestión de un club social.

⁹⁰ RUBIO MONTIEL, B.: «El deber de colaboración con la inspección tributaria...», *op. cit.*, pág. 26.

⁹¹ ROMERO FLOR, L. M.: «Deberes tributarios versus Derechos Humanos...», *op. cit.*, pág. 14. Confirma también esta interpretación FALCÓN Y TELLA, R.: «La imposibilidad de utilizar datos...», *op. cit.*, pág. 145.

Expone RUBIO MONTIEL que la Corte de Estrasburgo llega a la conclusión de que la información demandada en el interrogatorio, que no se facilitó, soportando la pena correspondiente por ello, habría vulnerado el artículo 6.1 del CEDH, puesto que al haber sido previamente acusado de un delito, el hecho de contestar a las preguntas del interrogatorio habría supuesto un riesgo muy real de informar sobre cuestiones que posteriormente pudieran surgir en un proceso penal por los delitos por los que ya había sido acusado⁹². El párrafo 40 de esta sentencia recalca, por otro lado, que el derecho a no declarar contra sí mismo conlleva el respeto de la voluntad del acusado de permanecer en silencio⁹³.

Como punto final, en el caso *Martinen* el TEDH enjuicia el hecho de que se inicie un procedimiento administrativo de forma intencionada contra un contribuyente para captar una información que en el ámbito punitivo no hubiera podido obtenerse, pues en este siempre puede ejercerse el derecho fundamental a guardar silencio. En efecto, el señor *Martinen* se vio envuelto en una doble investigación paralela: una penal y otra administrativa sobre un supuesto fraude de acreedores en un procedimiento de quiebra. Dado que el referido derecho únicamente le asistía en el proceso penal, la Administración finlandesa, en atención al deber de colaboración, le conminó a aportar pruebas, datos, información que le permitieran embargar su patrimonio en cantidad suficiente para garantizar el pago de las deudas tributarias pendientes. En el párrafo 60 de la sentencia el tribunal sienta que el derecho a no declarar contra uno mismo lleva implícito que en caso de procesamiento criminal el acusador tratará de aportar las pruebas necesarias contra el acusado, sin recurrir a las obtenidas mediante métodos de coacción u opresión en contra de la voluntad de aquel. En este sentido, el derecho cuestionado se muestra estrechamente anexionado a la presunción de inocencia del artículo 6.2 de la Convención de Derechos Humanos.

Señala RUBIO MONTIEL que para el TEDH el grado de coacción impuesto destruye los privilegios de no autoincriminación y de guardar silencio en la investigación judicial referida a los mismos hechos, pese a que las autoridades son diferentes, intercomunicándose los procedimientos⁹⁴.

La sucinta exposición de la jurisprudencia de nuestro TC y del TEDH sobre la aplicación del derecho a no declarar contra uno mismo en los procedimientos tributarios, nos lleva a considerar que la postura de uno y otro se complementan, pues si bien el primero nos viene a decir que todos los que tengan información con trascendencia tributaria están obligados a colaborar con la Administración para que esta pueda aplicar los tributos y hacer efectivo el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, el segundo añade que si esa información se ha obtenido bajo coacción no puede ser trasvasada a procedimientos punitivos. Teóricamente de esta forma se da

⁹² RUBIO MONTIEL, B.: «El deber de colaboración con la inspección tributaria...», *op. cit.*, pág. 31.

⁹³ Insiste en esta idea en el párrafo 69 de la Sentencia del caso *Saunders versus Reino Unido* y en el párrafo 40 de la Sentencia de 21 de diciembre de 2000, *Heany y McGuinness versus Irlanda*.

⁹⁴ RUBIO MONTIEL, B.: «El deber de colaboración con la inspección tributaria...», *op. cit.*, págs. 31 y 32. La mayoría de las Sentencias del TEDH comentadas se analizan por LÓPEZ BORJA DE QUIROGA, J. y GARCÍA-COMENDADOR ALONSO, L.: *Doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008.

cumplimiento al artículo 31.1 de la CE y se salvaguardan los derechos del artículo 24.2 de dicho texto. Si la práctica se sale de estos márgenes constitucionales es cuando surgen los conflictos entre la Administración y los contribuyentes, provocando, en su caso, la intervención de los tribunales.

3. UNA BREVE REFLEXIÓN SOBRE LA EFICACIA DE LOS LÍMITES ANALIZADOS

Al margen de las actuaciones que conforman el objeto fundamental del procedimiento inspector: la investigación de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración, la comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios y la práctica de las liquidaciones tributarias resultantes de aquellas, el artículo 141 de la LGT enumera, a título ejemplificativo, otras funciones administrativas en las que consiste la inspección entre las que cobra especial relevancia, considerando la materia que aquí nos ocupa, las actuaciones de obtención de información con relevancia tributaria, insertas entre las formas de colaboración social en la aplicación eficaz, correcta y ordenada de los tributos de nuestro sistema.

En el desarrollo de las actuaciones reseñadas la Administración tributaria debe respetar una serie de límites instituidos por la norma para que no pueda invadirse ni atacarse de forma indiscriminada la esfera de derechos de los contribuyentes.

Sin embargo, el análisis realizado en los epígrafes anteriores nos permite señalar que las loables perspectivas del principio ceden el paso a un panorama poco halagüeño, pues los supuestos límites al deber de información que pesa sobre los obligados tributarios se muestran inoperantes o poco eficaces ante una Administración tributaria anhelante de datos que le sirvan en el desarrollo de las distintas tareas que tiene encomendadas; una Administración que encuentra en los tribunales, como regla general, un fiel aliado que justifica en el interés público y supremo de la contribución al financiamiento de los gastos públicos la dación de información con relevancia tributaria, aunque ello pueda suponer la relativización de los derechos reconocidos como fundamentales por el propio texto constitucional: la intimidad, el honor, la inviolabilidad del domicilio, etc.

Así, hemos constatado como el secreto bancario se reconoce expresamente en el artículo 93.3 de la LGT como inexistente. Los restantes límites, acunados en el seno de los apartados 4 y 5 de este precepto: el secreto del contenido de la correspondencia, el secreto estadístico, el secreto del protocolo notarial y el secreto profesional, encuentran tantos matices que al final la información torna de reservada o sigilada a clara y evidente para la Administración. Es decir, con el respaldo del artículo 31.1 de la CE, los intereses tributarios, los intereses públicos provocan que estos límites se replieguen. Las barreras que, en principio, establece la ley, se levantan y dejan de ser un obstáculo para la Administración en su búsqueda de información cuando esta tiene tintes económicos y trascendencia tributaria.

Tampoco surte efectos en el ámbito de los procedimientos no punitivos: gestión, recaudación, comprobación e investigación, el derecho fundamental a no declarar contra sí mismo del artículo

lo 24.2 de la CE y del artículo 6 del CEDH. Es algo que la ley no dice expresamente, de ahí que resulte fundamental la labor interpretativa llevada a cabo en este punto por nuestro TC y por la Corte de Estrasburgo. Dicho derecho fundamental no puede, por tanto, ser invocado por el obligado en el ámbito de un procedimiento inspector iniciado contra él mismo, pues la ley impone el deber de colaborar con la Administración tributaria, bajo amenaza de sanción por infracción tributaria grave en caso de que se ofrezca resistencia, obstrucción, excusa o negativa a dicha cooperación. Motivo por el cual los datos así obtenidos no deberían ser utilizados en otros procesos que pueden iniciarse a continuación, pero de carácter represivo. Si así se procediera, empleándose la información obtenida en el procedimiento inspector en un ulterior proceso sancionador o penal por delito fiscal, podríamos afirmar que desfallece el derecho comentado, pues la información con base en la cual se va a sancionar al obligado tributario o se le va a imputar un delito contra la Hacienda Pública se ha obtenido antes, en un proceso donde no se permite que este derecho a la no autoinculpación haga acto de aparición, instando al sujeto a que participe en su propia autoincriminación.

No debería existir por ello comunicación de datos entre los procedimientos comprobadores e investigadores y los de carácter punitivo, pues su distinta finalidad, liquidadora y recaudatoria en los primeros, sancionadora o represiva, en los segundos, hace que los principios y los derechos que se apliquen a unos y otros también sean distintos. Y el cumplimiento y respeto de los mismos precisa no solo una separación real de dichos procesos, sino también de la información que en cada uno se utilice, pues de lo contrario se actúa en perjuicio del obligado tributario y se reconocen implícita y explícitamente privilegios exorbitantes a la Administración.

Bibliografía

AGUALLO AVILÉS, A. [2004]: «Aproximación al contenido constitucional de los derechos a la intimidad y a no autoincriminarse: una interpretación constitucional de las SSTC 110/1984 y 76/1990», *Quincena Fiscal*, núms. 21-22, enero.

ARSUAGA NAVASQUÉS, J. J. [1984]: «Nueva dimensión del deber de colaboración con la Administración tributaria», *Gaceta Fiscal*, núm. 4.

CALDERÓN CARRERO, J. M.: «El TEDH y el derecho a guardar silencio y la igualdad de armas en los procedimientos tributarios», en <http://www.gomezacebo-pombo.com/media/k2/attachments/el-tedh-y-el-derecho-a-guardar-silencio-y-la-igualdad-de-armas-en-los-procedimientos-tributarios.pdf>

CASTROMIL, F. [1974]: «La obligación de facilitar datos a la Administración tributaria y el secreto estadístico», *Crónica Tributaria*, núm. 9.

CORDERO GARCÍA, J. A. [2013]: *El procedimiento sancionador en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E. [2006]: *Derecho Tributario. Parte General*, Tirant lo Blanch, Valencia.

FALCÓN Y TELLA, R. [1996]: «La utilización del procedimiento inspector para obtener datos de terceros: una posible desviación de poder», *Quincena Fiscal*, núm. 4, BIB 1996\1305.

- [1998]: «La imposibilidad de utilizar datos obtenidos por la inspección tributaria a efectos penales o sancionadores. La Sentencia Saunders de 17 de diciembre de 1996», *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, núm. 5.
 - [1995]: «Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar», *Quincena Fiscal*, núm. 22.
- GARCÍA BERRO, F. [2010]: «Derecho a no autoincriminarse de los contribuyentes y procedimiento sancionador separado: precisiones a la luz de la evolución jurisprudencial», *Quincena Fiscal*, núm. 19, BIB 2010\2210.
- HERMOSÍN ÁLVAREZ, M. [2008]: *Procedimiento sancionador tributario. Cuestiones problemáticas*, Thomson, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).
- HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M. [2007]: «Intimidad, tributos y protección de datos personales», *InDret, Revista para el Análisis del Derecho*, Barcelona, abril.
- JIMÉNEZ CAMPO, J. [1987]: «La garantía constitucional del secreto de las comunicaciones», *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 20.
- LAGO MONTERO, J. M. [1998]: «Procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación tributario. Reflexiones sobre el derecho a no autoinculparse», en VV. AA. *XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributario, Livro 2, A Criminalizacao das infracoes fiscais*, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Lisboa (Portugal).
- LÓPEZ BORJA DE QUIROGA, J. y GARCÍA-COMENDADOR ALONSO, L. [2008]: *Doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos*, Tirant lo Blanch, Valencia.
- LOZANO SERRANO, C. [1990]: «La actividad inspectora y los principios constitucionales», *Impuestos*, tomo I.
- [2015]: «El deber de colaboración tributaria sin autoincriminación», *Quincena Fiscal*, núm. 8, BIB 2015\1254.
- MANTERO SÁEZ, A. [1976]: «El secreto estadístico: una precisión necesaria», *Crónica Tributaria*, núm. 16.
- MÁRQUEZ SILLERO, C. [1995]: «Las facultades de la inspección tributaria frente a las garantías del contribuyente: necesidad de una reforma», *Quincena Fiscal*, núm. 10, BIB 1995\1275.
- MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M. [2001]: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 12.ª edición, Madrid.
- MENÉNDEZ MORENO, A. [1986]: *El concepto jurídico tributario de profesional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- MUÑOZ BAÑOS, C. [1981]: «El secreto estadístico: necesidad de un replanteamiento», *Crónica Tributaria*, núm. 38.
- PALAO TABOADA, C. [1994]: «Algunas consideraciones sobre el secreto profesional frente a la Hacienda Pública», *Crónica Tributaria*, núm. 72.
- [1997]: «Lo blando y lo duro del Proyecto de Ley de derechos y garantías de los contribuyentes», *RCyT. CEF*, núm. 171.
 - [2013]: «El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario: una revisión», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 159, BIB 2013\2221.

- PITA GRANDAL, A. M. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. [2003]: «La información bancaria con fines fiscales en España (análisis de la cuestión a la luz de la normativa interna y comunitaria)», *Quincena Fiscal*, núm. 1, BIB 2002\2362.
- REBOLLO PUIG, M.; IZQUIERDO CARRASCO, M.; ALARCÓN SOTOMAYOR, L. y BUENO ARMIJO, A. M. [2010]: *Derecho Administrativo Sancionador*, Colección El Derecho Administrativo en la Jurisprudencia, Capítulo XV «El procedimiento administrativo sancionador», Lex Nova, Valladolid.
- RIBES RIBES, A. [2011]: «El derecho a no declarar contra sí mismo y el principio non bis in ídem en materia tributaria, a la luz de la doctrina del tribunal constitucional y del tribunal europeo de derechos humanos», *Ponencias del VI Congreso Tributario*, Madrid, Asociación Española de Asesores Fiscales.
- RODRÍGUEZ VINDAS, R. [1997]: «Aproximación a los matices establecidos por la jurisprudencia constitucional en torno a la aplicación de los principios y garantías del orden penal en el ámbito sancionador tributario», *RCyT. CEF*, núm. 171.
- ROMERO FLOR, L. M. [2014]: «Deberes tributarios versus Derechos Humanos: el derecho a no autoinculparse en el procedimiento tributario», comunicación presentada con el mismo título el 6 de junio de 2014 en el Congreso Internacional «El tiempo de los derechos. Los derechos humanos en el siglo XXI», organizado en el marco del proyecto «El tiempo de los derechos. Consolider-Ingenio 2010» y celebrado en la Universidad de Cádiz del 5 al 7 de junio de 2014.
- RUBIO MONTIEL, B. [2012]: «El deber de colaboración con la Inspección tributaria frente al derecho a no declarar contra sí mismo», *RCyT. CEF*, núm. 356.
- SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E. [2001]: *Los deberes de información tributaria desde la perspectiva constitucional*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid.
- SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A. [2002]: «El derecho a no declarar contra sí mismo en los procedimientos de inspección tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 104.
- [2009]: «Elementos adicionales de análisis en materia de no autoincriminación tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 133.
- SESMA SÁNCHEZ, B. [2001]: *La obtención de información tributaria*, Aranzadi Editorial, Navarra.
- SOLER ROCH, M. T. [1995]: «Deberes tributarios y Derechos humanos», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 30.
- VALDÉS, T. y SANTOS, M. A. [1981]: «Un sistema de información estadística adecuado a los objetivos del centro de proceso de datos del Ministerio de Hacienda», *Crónica Tributaria*, núm. 38.
- VV. AA. (dir. MENÉNDEZ MORENO) [2011]: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*, 12.ª edición, Lex Nova, Valladolid.