

DERECHOS Y GARANTÍAS CONSTITUCIONALES EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS. SITUACIÓN ACTUAL Y PERSPECTIVAS DE EVOLUCIÓN

Florián García Berro
Universidad de Sevilla

SUMARIO: 1. CONSIDERACIONES PRELIMINARES: DELIMITACIÓN DEL OBJETO DE ESTUDIO Y APUNTES METODOLÓGICOS.—2. UNA PRECISIÓN NECESARIA: LA ADMISIBILIDAD CONSTITUCIONAL DE UNA REGULACIÓN ESPECÍFICA DE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS.—3. EL DERECHO A LA INTIMIDAD FRENTE AL DESPLIEGUE DE LA ACTIVIDAD DE COMPROBACIÓN TRIBUTARIA. 3.1. *Derecho a intimidad y deber de informar a la Administración tributaria. Doctrina general del Tribunal Constitucional.* 3.2. *Crítica del planteamiento del Tribunal. La «limitación» del derecho como auténtica delimitación constitucional de su contenido.* 3.3. *La protección constitucional de la intimidad y el uso de la información en poder de la Administración Tributaria.*—4. NOTAS SOBRE LAS POSIBLES REPERCUSIONES DEL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS. ESPECIAL REFERENCIA A LA CADUCIDAD.—5. LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA EN LA REGULACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS. 5.1. *Consideraciones generales.* 5.2. *Un supuesto de negación injustificada de acceso al proceso: la impugnación fuera de plazo de los actos tácitos desestimatorios de las reclamaciones económico-administrativas.* 5.3. *Hipótesis en las que el procedimiento económico-administrativo representa un obstáculo irrazonable o desproporcionado para acceder al proceso.* 5.4. *Medidas disuasorias de la impugnación. Reducción por conformidad: la contradictoria doctrina del Tribunal Constitucional.*—6. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES Y EJERCICIO DE LA POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA.—7. NOTA FINAL.

1. Consideraciones preliminares: delimitación del objeto de estudio y apuntes metodológicos

Acotar de manera precisa el objeto de estudio no ha sido tarea fácil. Muchas son las cuestiones susceptibles de abordarse cuando el fin perseguido es poner en relación el régimen jurídico de los llamados procedimientos tributarios con los derechos y las garantías que para el ciudadano derivan de la Carta Magna. Si por procedimiento tributario hay que entender el cauce formal de la actividad pública dirigida a la aplicación de los tributos, no parece inconveniente afirmar que, de forma más o menos mediata, en él se ven implicados todos aquellos valores constitucionales que de cualquier modo proyectan su eficacia sobre el ordenamiento tributario, incluido por tanto su aspecto sustantivo. A fin de cuentas, el procedimiento no es sino el último eslabón de un proceso que tiene como finalidad traducir a la práctica el sistema tributario justo que la Constitución preconiza. Consecuentemente no puede obviarse que, desde la perspectiva constitucional, el procedimiento debe guardar la necesaria coherencia, en términos de eficacia, con los principios de justicia material del sistema de tributos vigente (1). Se ha

(1) En este sentido, G. CASADO OLLERO (*La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el fisco*, «Hacienda Pública Española», núm. 68, 1981, págs. 151 y ss.): «En cualquier caso, no cabe desconocer que la "bondad" de un sistema fiscal no depende sólo, y casi se diría que ni

siquiera principalmente, de la estructura y conformación de sus diferentes figuras impositivas, sino de la "funcionalidad" que, en términos de justicia y de eficiencia, sea capaz de imprimirle la Administración tributaria ocupada de su gestión. No en vano esa función de la Administración financiera en cuanto "condicio-

llegado incluso a afirmar que una cabal correspondencia entre la gestión de dicho sistema y los principios que lo ordenan constituye la esencia de los derechos y garantías de los contribuyentes (2). Con los necesarios matices —porque el contribuyente es, antes que nada, ciudadano, y en la configuración de su posición jurídica intervienen otros bienes igualmente dignos de tutela—, la afirmación precedente no está exenta de razón, pues no debe menospreciarse el derecho de cada cual a soportar la carga tributaria que, con arreglo al ordenamiento, estrictamente le corresponda (3). Por no hablar del estímulo positivo que una conciencia generalizada de justicia en la distribución efectiva del gravamen supondría para aumentar el grado de cumplimiento espontáneo (4), y de los efectos beneficiosos que de ello podrían derivarse para las posiciones jurídicas individuales, permitiendo una suavización en el ejercicio de las potestades administrativas (5).

No obstante lo anterior, y pese a que no es ningún secreto que, desde el punto de vista expuesto, nuestro sistema vigente dista mucho de la situación ideal a la que debe aspirarse, la contemplación de los procedimientos tributarios bajo la perspectiva indicada excedería con creces de nuestro propósito inicial. De acuerdo con éste, en efecto, centraremos el análisis en un objeto más reducido: el constituido exclusivamente por aquellos derechos y garantías constitucionales de carácter individual directamente implicados en

nada” y “condicionante” del propio sistema tributario es la implícitamente admitida siempre que, con renovada insistencia, se declara que un sistema tributario vale lo que valga la Administración encargada de aplicarlo». Y, abundando en la misma idea, continúa: «no basta, pues, detenerse en la fase del “establecimiento” del tributo para averiguar la justicia del sistema impositivo, sino que es preciso atender decididamente al momento de su “aplicación”. En último término, se diría que los criterios de justicia en la imposición deben de ponderarse también en función de los resultados que se obtienen y conforme a las consecuencias que se originan con la aplicación del tributo o del conjunto del sistema fiscal», hasta el punto de que «en definitiva, sobre la gestión de los tributos va a gravitar la eficacia del sistema y con ella su nivel de justicia».

(2) A. FERNÁNDEZ CUEVAS (*Principios generales y derechos de los contribuyentes*, en «Estatuto del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes», Aranzadi, Pamplona, 1998, págs. 39-43), afirma que la gestión efectiva del sistema tributario constituye la esencia de los derechos y garantías que la ley establece, añadiendo que «si en la aplicación de un sistema tributario no se manifiestan y expresan los principios que lo ordenan podría decirse, tajantemente, que el impuesto se recaudaría como una “vía de hecho”, al margen de las exigencias constitucionales y legales que lo legitiman y en las que necesariamente ha de basarse». Más adelante, el mismo autor insiste en que si la aplicación del sistema tributario responde «en verdad» a los criterios derivados del principio de eficacia, «no es que con ello se aseguren los derechos y garantías del contribuyente: es que éstos, cabalmente, consisten y se expresan en aquéllos».

(3) Como dijera nuestro Tribunal Constitucional, «lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar» (STC 110/1984, de 26 de noviembre, FJ 3).

(4) Considero plenamente en vigor las siguientes consideraciones del Informe Carter: «Si los contribuyentes estiman injusta la distribución de la carga tributaria, inevitablemente buscarán los medios y procedimientos para sustraerse a ella. Por añadidura, cuando la honestidad se desprecia como candidez, deviene imposible el pago espontáneo de los impuestos por los contribuyentes» (*Informe Carter*, traducción española, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975, vol. I, pág. 5).

(5) E. DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO y M. OGEA MARTÍNEZ-OROZCO (*Derechos y garantías en los procedimientos tributarios*, en «Estatuto del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes», Aranzadi, Pamplona, 1998, pág. 92), con referencia a la mejora sustancial de la posición jurídica del contribuyente que dice perseguir la exposición de motivos de la Ley 1/1998, estiman que «la finalidad última de este proceso debe ser, en nuestra opinión, que el cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes haga innecesario el ejercicio de las potestades exorbitantes de que está investida la Administración en general, y la Tributaria en particular. Dicho de otra manera, los derechos del contribuyente (y del administrado en general) se reconocen, se garantizan y se protegen porque existen potestades exorbitantes de la Administración y porque en no pocas ocasiones, se producen abusos y extralimitaciones en su ejercicio».

el proceso de aplicación del tributo y que despliegan sus efectos sobre la actuación de la Administración tributaria, condicionando de forma inmediata el alcance de los distintos institutos del procedimiento tributario, o de las potestades públicas que pueden ejercitarse en él, o el modo de ejercicio de las mismas. Bien entendido que no todos los citados derechos y garantías reciben la misma protección en la Carta Magna y que resulta desigual, sobre todo, su grado de eficacia limitativa de la actuación de los órganos administrativos en el curso del procedimiento.

Muchos han sido en los últimos años los estudios científicos que, desde distintos puntos de vista, se han centrado sobre este mismo objeto. La adopción generalizada en la doctrina de la perspectiva constitucional para el enfoque de los problemas actuales del derecho financiero y, en particular, del derecho tributario, ha dado origen a incontables análisis de esta rama del ordenamiento cuyo resultado, la mayor parte de las veces, ha sido constatar la disconformidad de alguna o algunas de las normas vigentes con las exigencias derivadas del texto constitucional. Contrasta esta realidad con la producción de nuestro Tribunal Constitucional, mucho más reacio en general a declarar la incompatibilidad de la regulación del procedimiento tributario con los derechos y garantías individuales del ciudadano. El origen de esta discrepancia en los resultados interpretativos está muchas veces en la confluencia sobre un mismo escenario de dos clases de valores constitucionales cuyo potencial de desarrollo opera en sentido recíprocamente inverso, de forma que todo exceso en la protección del uno puede acarrear un menoscabo irreparable del otro.

A nadie se le escapa, en efecto, que la Constitución española formula una serie de principios, derechos y garantías, delimitadores —y protectores— de la posición jurídica del ciudadano, en particular frente a la acción de los poderes del Estado. Pero al mismo tiempo, sin embargo, también ha de convenirse en que el ejercicio de estos poderes se encuentra legitimado por su propia formulación constitucional. Pues bien, es en el momento de actuarse estos últimos cuando se constata el riesgo de que una utilización incontrolada de los mismos ocasione la transgresión de aquellos derechos y garantías individuales. En particular, la presencia del deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos establecido en el artículo 31.1 CE justifica sin duda la atribución de potestades de control a la Administración tributaria para fiscalizar el grado de cumplimiento de sus obligaciones fiscales por cada ciudadano. No puede perderse de vista sin embargo que el ejercicio de estas potestades debe llevarse a efecto observando el necesario respeto de los derechos individuales de extracción constitucional que actúan como límite de la actuación pública.

Las premisas anteriores quedan bien resumidas en el siguiente pasaje de la STC 76/1990, de 26 de abril, que —a diferencia de otros mucho más polémicos de la misma— no creemos suscite, aisladamente considerado, objeción alguna:

«La ordenación y despliegue de una eficaz actividad de inspección y comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias no es, pues, una opción que quede a la libre disponibilidad del legislador y de la Administración, sino que, por el contrario, es una exigencia inherente a “un sistema tributario justo” como el que la Constitución propugna en el artículo 31.1: en una palabra, la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución

impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria. De donde se sigue asimismo que el legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias» (FJ 3, *in fine*).

Obsérvese que el Tribunal alude al *respeto debido* a los principios y derechos constitucionales, los cuales, añadimos nosotros, han de actuar como moderadores de la atribución —en las normas— y del ejercicio —en la práctica administrativa— de las potestades públicas reconocidas para la aplicación del sistema tributario. Sin embargo, uno de los puntos de la sentencia que más controversia suscitó en su día, y que más agrios reproches ha recibido desde la doctrina, es precisamente la forma en que expresa abstractamente el significado de la relación entre las exigencias del deber de contribuir y los derechos y garantías individuales. En efecto, como es sabido, muchos autores han achacado al Tribunal el haber tomado partido abiertamente por la protección del llamado interés fiscal en detrimento de los derechos fundamentales del ciudadano (6). No cabe duda de que el origen inmediato de las críticas más graves se encuentra en otro pasaje de la sentencia, donde, en un preocupante exceso verbal, el Tribunal sugiere la existencia de una relación de sujeción especial del contribuyente al Fisco, cuya consecuencia —también sugerida— sería la decadencia de sus derechos de ciudadano, cuando así sea necesario, frente a la actuación de la Hacienda Pública (7):

«Esta recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria. Para los ciudadanos este deber constitucional implica, más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que el artículo 9.1 de la norma fundamental impone, una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales» (FJ 3).

(6) A. AGUALLO AVILÉS (*Interés fiscal y estatuto del contribuyente*, «Revista Española de Derecho Financiero», núm. 80, 1993, págs. 382-383), tras aludir a la concepción de la *Corte Costituzionale* italiana del interés fiscal como superior a cualquiera de los otros reconocidos por el ordenamiento, señalaba hace algún tiempo que «el Tribunal Constitucional español —de manera más o menos consciente— parece haber caído, en ocasiones, en la trampa de ese interés recaudatorio formal, preferente a cualquier otro, despreocupado por la situación jurídica de los ciudadanos». Véase también las palabras en este sentido de J. M. TEJERIZO LÓPEZ (*Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente. Una perspectiva constitucional*, «Revista Española de Derecho Financiero», núm. 100, 1998, pág. 691): «Nuestra jurisprudencia constitucional, en general, se ha inclinado por la primacía al deber de tributar frente a

otros derechos constitucionales (...). El paradigma del sentir de nuestro Tribunal Constitucional está constituido por la Sentencia 76/1990, de 26 de abril».

(7) Entre los autores más críticos con el tenor de la sentencia en este punto, J. GARCÍA AÑOVEROS (*Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales*, «REDF», núm. 90, 1996, pág. 219): «Es difícil encontrar una mejor formulación de una doctrina que manifiesta, eso sí, dentro de una notable confusión, que estamos en un Estado de Derecho, salvo en materia de relaciones tributarias, donde hay un plus de sujeción "a la Administración", más allá de la sujeción al ordenamiento jurídico». Resulta también interesante, dentro de esta línea crítica, el trabajo de L. SÁNCHEZ SERRANO: *Los españoles ¿súbditos fiscales?*, publicado en dos partes en la revista «Impuestos», I y II, 1992.

Desde luego, no es necesario un gran esfuerzo de análisis jurídico para rechazar de plano esa supuesta sujeción especial del ciudadano al Fisco (8). Pero, por otra parte, estamos seguros de que este exceso en los términos empleados por el Tribunal Constitucional, expresando en abstracto una concepción menos respetuosa de los derechos individuales que la que demuestra albergar en realidad al considerar cada concreto conflicto de constitucionalidad, contribuyó en parte importante a desatar una reacción doctrinal en sentido opuesto y en cuyo seno a veces se ha incurrido a nuestro juicio en excesos igualmente censurables, concediendo una extensión desmesurada a los derechos y garantías del ciudadano, ampliando inadecuadamente su ámbito, aun a costa de debilitar la posición de la Hacienda Pública en el procedimiento tributario más allá de lo que razonablemente admite la propia Constitución (9).

Lo cierto, en resumidas cuentas, es que, con más frecuencia de la que fuera deseable, la tensión natural existente entre las distintas normas constitucionales, esto es, aquéllas que justifican la atribución de potestades al poder público y aquéllas otras que reconocen derechos y garantías al ciudadano, se ha resuelto contemplando en exclusiva uno solo de los valores confluentes —cuál de ellos ha dependido, en cada caso, del punto de vista del intérprete—, delimitando aisladamente su contenido y sus exigencias sin consideración a otros valores igualmente dignos de tutela, y devolviendo el postulado constitucional en cuestión, una vez desentrañado generosamente su significado, al escenario real en el que debe desplegar su eficacia: el ámbito de las relaciones entre el Fisco y los contribuyentes. Operando así, naturalmente, el encaje óptimo de los distintos postulados constitucionales se vuelve irrealizable, siendo necesario a menudo el sacrificio de uno de ellos en

(8) No deja de ser preocupante que, con posterioridad, el Tribunal haya insistido en la misma idea, aludiendo de forma expresa a «la especial situación de sujeción que supone la configuración de la relación tributaria en el art. 31 de la Norma Fundamental como deber constitucional» (STC 195/1994, de 28 de junio, FJ 3).

(9) Sirva como ejemplo de esta corriente la extendida doctrina que propugna la llamada judicialización de los procedimientos tributarios. Usando las palabras de F. ESCRIBANO LÓPEZ (*El procedimiento tributario tras la reforma de la LGT. «Quincena Fiscal»*, núm. 10, 1996, pág. 11), el citado fenómeno implica «la afirmación del juego de los principios y garantías que informan el proceso en el seno de la aplicación de las normas tributarias procedimiento mediante». Esta traslación de las garantías procesales a los procedimientos de liquidación tributaria resulta rechazable, a nuestro juicio, en la medida en que desemboca, a menudo, en defender la aplicación a los procedimientos tributarios de institutos que la Constitución contempla y establece exclusivamente para la protección del imputado en un proceso penal. Admitimos con J. ZORNOZA PÉREZ (págs. XXII y ss. de su Prólogo a la obra de D. MARIN-BARNUEVO FABO: *Presunciones y técnicas presuntivas en derecho tributario*, Mc Graw Hill, Madrid, 1996), que el citado planteamiento

tiene, sin duda, aspectos positivos, y «en lo que tienen de denuncia de los problemas planteados por la yuxtaposición de los procedimientos de gestión con el procedimiento para sancionar las infracciones tributarias, no debería haber problema para compartir sus razonamientos»; pero, «dejando al margen tales cuestiones, las propuestas de judicialización de los procedimientos tributarios a que me refiero resultan más difíciles de admitir y producen sus mayores distorsiones cuando, prescindiendo de los necesarios matices, pretenden una cierta equiparación de la actividad administrativa de aplicación de los tributos con la actividad jurisdiccional». Desde otra perspectiva, este afán desmedido de superprotección del administrado ha tenido reflejo en alguna jurisprudencia. Como ejemplo de ello, sirva la interpretación hecha en la STSJ de Cataluña de 20 de noviembre de 1996 sobre el principio de ejecutividad de los actos administrativos (puede consultarse en el núm. 165 de la «Revista de Estudios Financieros»), afirmando que la solicitud de suspensión del acto administrativo, cuando el motivo alegado sea el riesgo de que la ejecución irroge al interesado perjuicios difícilmente reparables, debe estimarse siempre, salvo que la Administración pruebe que la suspensión llevaría aparejados, a su vez, daños de imposible o difícil reparación a los intereses públicos.

beneficio del otro. La solución depende en último término de la inclinación o «simpatía» del intérprete hacia uno u otro de los valores en presencia.

Estamos seguros, sin embargo, de que no es necesario renunciar a que la regulación y el desarrollo del procedimiento tributario sean un fiel reflejo de todos los imperativos constitucionales implicados en el acto de aplicación del tributo: interés público a la justa recaudación, de una parte, y posiciones jurídicas individuales de los ciudadanos que, en su condición de contribuyentes, han de relacionarse con la Hacienda Pública, de otra (10). Para resolver la eventual tensión será preciso en ocasiones moderar en forma adecuada el alcance de las potestades administrativas, como también lo será delimitar justamente el contenido de los derechos y garantías individuales en atención a los intereses colectivos que la Constitución reconoce y protege (11). Así lo exige la propia realidad de un texto constitucional que consagra la protección de valores diversos, cuyo potencial de desarrollo actúa, como antes se dijo, en sentido recíprocamente inverso (12). Trataremos, en adelante, de ser fieles a estas exigencias.

Hechas estas consideraciones, cumple a continuación abordar un repaso de las que a nuestro juicio son algunas de las cuestiones constitucionales más relevantes que plantea la actual regulación de los procedimientos tributarios. Para ello hemos estimado idóneo desarrollar la exposición en cuatro apartados, relativos a cada uno de los que en nuestra opinión son los focos más importantes de conflicto entre los intereses públicos —no siempre, como se verá, bien entendidos— y los derechos individuales de los contribuyentes. Examinaremos así, y por este orden, el derecho a la intimidad frente al despliegue de la actividad de comprobación, las eventuales derivaciones del principio de seguridad jurídica en el ámbito del procedimiento tributario, el grado de respeto del principio de tutela judicial efectiva en la regulación de los procedimientos y, por último, la adecuación del régimen del procedi-

(10) La idea se expresa de forma meridiana en la exposición de motivos del Reglamento General de la Inspección de los Tributos —aunque curiosamente no puede decirse que su articulado sea siempre un fiel reflejo de este necesario equilibrio—: «Este cuerpo normativo debe tener como objetivo primero conciliar la efectividad de los valores constitucionales de justicia tributaria y, por lo tanto, la eficacia en la actuación de la Inspección de los Tributos, con las garantías asimismo constitucionales de los ciudadanos y la necesidad de un actuar de la Administración Pública que perturbe en la menor medida posible la vida de los administrados y les suponga un servicio adecuado a un moderno Estado de Derecho».

(11) L. A. MALVAREZ PASCUAL (*Los derechos fundamentales como límites externos al legislador. Visión crítica de la jurisprudencia del tribunal constitucional español*, «Anais das XX jornadas do ILADT», Tema I, Derechos Humanos y Tributación, Salvador de Bahía, diciembre de 2000, pág. 898), alude a la doctrina de nuestro Tribunal Constitucional, según la cual la interpretación debe en cada caso procurar la delimitación de los intereses constitucionales afectados, atendiendo a los límites externos que derivan de la presencia de otros intereses igual-

mente dignos de tutela constitucional: «En los supuestos de concurrencia de derechos es donde la jurisprudencia constitucional ha elaborado la técnica de la ponderación de los principios en conflicto, que en palabras del Tribunal Constitucional “no constituye una labor hermenéutica sustancialmente distinta de la de determinar el contenido de cada uno de los derechos en presencia y los límites externos que se derivan de su interacción recíproca”».

(12) Como señala K. HESSE [*Escritos de Derecho constitucional (Selección)*, Introducción y traducción de Pedro Cruz Villalón, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1983, pág. 18], los distintos elementos del texto constitucional se encuentran en situación de «mutua interacción y dependencia, y sólo el juego global de todos produce el conjunto de la conformación concreta de la Comunidad por parte de la Constitución. Ello no significa que este juego global se halle libre de tensiones y contradicciones, pero sí que la Constitución sólo puede ser comprendida e interpretada correctamente cuando se la entiende, en este sentido, como *unidad*, y que el Derecho constitucional se halla orientado en mucha mayor medida hacia la coordinación que no hacia el deslinde y el acotamiento».

miento tributario sancionador a los principios de la potestad sancionadora y a las garantías constitucionales específicas que han de respetarse en su desarrollo. Vaya por delante que no está en nuestro ánimo ser exhaustivos en lo que se refiere a la enumeración de los problemas, aunque trataremos como se ha dicho de señalar algunos de los que mayor interés revisten en la actualidad, apuntando cuáles pueden ser en el futuro inmediato las pautas para su solución, y sin eludir las indispensables referencias a aspectos ya resueltos por la jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional.

Permítasenos previamente, no obstante, considerar de forma breve una cuestión que se ha suscitado desde algunos sectores de la doctrina y cuyo juicio condiona necesariamente todo el análisis posterior. Nos referimos a la supuesta exigencia constitucional de homogeneidad en la regulación de todos los procedimientos administrativos, incluyendo, por tanto, los procedimientos en materia tributaria, idea que, de aceptarse, obligaría a reputar inconstitucional la consagración por el ordenamiento legal vigente de una especialidad en el régimen de este último.

2. Una precisión necesaria: la admisibilidad constitucional de una regulación específica de los procedimientos tributarios

La Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común, supuso la confirmación de la especialidad normativa de todos los procedimientos tributarios frente al procedimiento administrativo general (13). Su disposición adicional quinta excluyó, en efecto, la aplicación de la ley a los procedimientos administrativos en materia tributaria, declarando para este ámbito el carácter meramente subsidiario de sus prescripciones. Aunque el citado precepto ha sido objeto de una reforma posterior, mediante la Ley 4/1999, de 13 de enero, que entre otras novedades ha supuesto afirmar el carácter supletorio —en lugar de subsidiario— de esta regulación legal en materia tributaria, no creemos que con ello se haya alterado en sustancia la situación anterior. Es decir, el procedimiento tributario sigue rigiéndose por normas propias, cuya especialidad prevalece frente a los postulados de la ley reguladora del procedimiento administrativo general (14).

Pues bien, la referida disposición adicional quinta ha sido blanco de numerosas críticas, destacando por su gravedad la de quienes han defendido su inconstitucionalidad (15). De ser cierto, esto último significaría, según

(13) *La perenne singularidad de lo tributario*, es la gráfica expresión que emplea J. MARTÍN QUERALT para designar este fenómeno, encabezando un trabajo a propósito de la aplicación de la Ley 30/1992 en materia tributaria: «La perenne singularidad de “lo tributario”», «Tribuna Fiscal», núm. 27, 1993. La circunstancia aludida, por otra parte, se ha manifestado desde los primeros intentos legales de homogeneización del procedimiento administrativo en nuestro país. En efecto, si prescindimos de la Ley de Bases de 1889, cuya virtud codificadora fue escasa o más bien nula, los procedimientos tributarios quedaron ya excluidos del ámbito de aplicación de la regulación general de la Ley de

Procedimiento Administrativo de 1958, en virtud del Decreto de 10 de octubre de ese mismo año.

(14) Que el grado de aplicación de la Ley 30/1992 en materia tributaria no quedó modificado tras la reforma introducida por la Ley 4/1999 es también la opinión de F. ESCRIBANO LÓPEZ en la obra colectiva «Estatuto del contribuyente. Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes», Ediciones Francis Le-febvre, 2.ª ed., 1999, pág. 154.

(15) Es la conclusión que alcanza L. PAREJO ALFONSO: *Objeto, ámbito de aplicación y principios generales de la ley de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento*

parece, la necesidad de considerar que la Ley 30/1992 constituye en su integridad fuente directa de la regulación de los procedimientos tributarios. Como apoyo de la indicada conclusión se ha invocado lo prescrito en el artículo 149.1.18.ª CE, por el que se establece la competencia exclusiva del legislador estatal sobre la regulación del procedimiento administrativo común (16). Con el mismo fin, se esgrime también la definición que de dicho procedimiento formuló la STC 227/1988, de 24 de noviembre, identificándolo con «los principios o normas que, por un lado, definen la estructura general del iter procedimental que ha de seguirse para la realización de la actividad jurídica de la Administración y, por otro, prescriben la forma de elaboración, los requisitos de validez y eficacia, los modos de revisión y los medios de ejecución de los actos administrativos, incluyendo señaladamente las garantías generales de los particulares en el seno del procedimiento» (17). Utilizando estos dos argumentos básicos, Parejo Alfonso rechaza como disconforme con la Carta Magna «la simultaneidad de varios procedimientos administrativos comunes, ni siquiera por las peculiaridades sustantivas de sus respectivos objetos». Abundando en la misma idea, y por lo que se refiere al carácter subsidiario de la Ley 30/1992 en la esfera tributaria, el mismo autor opina que supone un contrasentido «hacer de los institutos del procedimiento común elementos subsidiarios de los procedimientos administrativos específicos o concretos que, justamente, aquéllos deberían reconducir a un mínimo institucional común. Se infringe aquí, pues, la función constitucional misma del procedimiento administrativo común, incurriéndose, por ello, en inconstitucionalidad» (18).

Como tuvimos ocasión de manifestar en un trabajo anterior, disentimos abiertamente de la conclusión anterior (19). El artículo 149.1.18.ª debe ser interpretado necesariamente dentro de su contexto, que no es otro que la

administrativo común, en «La nueva ley de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común», obra colectiva, Tecnos, Madrid, 1993, págs. 21 y ss. En la misma línea parece apuntar C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA: *Las garantías jurídicas del contribuyente*, «Crónica Tributaria», núm. 69, 1994, pág. 12.

(16) En esta dirección apunta también M. PONT MESTRES: *La incidencia en los procedimientos tributarios de la ley 30/1992 de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común*, obra colectiva, Marcial Pons, Madrid, 1995. Para este autor —aunque no hace al precepto tacha explícita de inconstitucionalidad—, la Ley 30/1992 debe aplicarse en materia tributaria cuando, «aun existiendo norma tributaria, la misma no responda al carácter instrumental de la Administración al servicio del pueblo o no ofrezca garantías precisas para la resolución correcta de los problemas. El respeto y acatamiento de la Constitución, la unicidad del ordenamiento jurídico y la aplicación generalizada y sin excepciones del régimen jurídico de las Administraciones públicas así lo requiere» (pág. 37). Y continúa —en nota a pie de página—: «avala también esta tesis, si falta hiciere, el artículo 149 de la Constitución, que al concretar las competencias exclusivas del Estado

establece en el punto 1.18.ª: “las bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas (...) que, en todo caso, garantizarán a los administrados un tratamiento común en ellas...”».

(17) Véase su FJ 32. Posteriormente, el propio Tribunal Constitucional ha aclarado que esta definición, sin embargo, no significa que «toda previsión normativa que incide en la forma de elaboración de los actos administrativos, en su validez y en su eficacia o en las garantías de los administrados, debe ser considerada parte del procedimiento administrativo común, pues en tal caso se incluiría en este título competencial la mayor parte del Derecho Administrativo», concretando posteriormente que «no puede deducirse que forme parte de esta materia competencial toda regulación que de forma indirecta pueda tener alguna repercusión o incidencia en el procedimiento así entendido o cuyo incumplimiento pueda tener como consecuencia la invalidez del acto» (STC 50/1999, de 6 de abril, FJ 3).

(18) L. PAREJO ALFONSO: *op. cit.*, págs. 27 y ss.

(19) Véase, en este sentido, nuestra monografía *Los procedimientos tributarios y la Ley 30/1992, bajo la nueva perspectiva de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1998, pág. 42.

asignación constitucional de competencias a distintos poderes territoriales y, más en concreto, su reparto entre el Poder Central y las Comunidades Autónomas. Consecuentemente, la finalidad del precepto es evitar, atribuyendo en exclusiva al legislador del Estado la regulación de esta materia, que la diversidad de regímenes relativos a los institutos básicos del procedimiento originen diferencias sustanciales de trato en función de la zona del territorio donde se materialicen las relaciones entre la Administración y los ciudadanos. Ni de la citada norma constitucional, ni de la delimitación del concepto de procedimiento administrativo común que el Tribunal Constitucional ha efectuado, puede deducirse a nuestro juicio una exigencia de homogeneidad sin fisuras en el régimen del procedimiento común aplicable a todas las ramas de la actividad administrativa (20). Esta es, por lo demás, la opinión que ha expresado el Tribunal Supremo en su Sentencia de 4 de diciembre de 1998 (21), al negar que exista impedimento alguno, derivado de la Constitución, a «la existencia de unas especialidades propias del procedimiento tributario, que lo separen de las reglas generales». Expresamente rechaza el Alto Tribunal que tal impedimento nazca del artículo 149.1.18.ª CE:

«El artículo 149 fija el marco normativo de competencia exclusiva del Estado, dentro del que figura un apartado 1.18.ª donde se hace referencia al “procedimiento administrativo común, sin perjuicio de las especialidades derivadas de la organización propia de las Comunidades Autónomas”. Es decir, el carácter de “común” se predica respecto del que ha de regir en todo el territorio de la nación española y vinculante para las Comunidades Autónomas, y no respecto de la sujeción a él de todas las materias administrativas (...)» (FJ 6).

Hemos de aclarar, con todo, que el hecho de que la Constitución no exija establecer un solo procedimiento administrativo común aplicable a todas las ramas de la Administración, no significa en absoluto que la diversidad de regulaciones sea la solución óptima. Desde el punto de vista de la coherencia y de la técnica legislativa hubiera sido más correcto a nuestro juicio que, al abordar la reforma del procedimiento administrativo reflejada finalmente en la Ley 30/1992, ésta se hubiera extendido a todas las parcelas del procedimiento y, en particular, al tributario (22), sin perjuicio de consagrar con relación a este último, por vía excepcional, las particularidades que se hubiesen estimado necesarias en atención al específico interés constitucional que se ve comprometido en la aplicación de los tributos.

En cualquier caso, y aunque la solución legal no respondió en principio al criterio que se acaba de indicar, la situación tradicional de aislamiento del procedimiento tributario, confirmada inicialmente por la disposición adicional quinta de la Ley 30/1992, se vio no obstante paliada en alguna medida como consecuencia de dos hechos posteriores a su promulgación. Nos refe-

(20) En definitiva, como mantuvimos en nuestra obra citada anteriormente, «bastaría en principio, para satisfacer el mandato constitucional, con que la regulación del procedimiento común correspondiente a una, varias, o todas las ramas de la actividad administrativa se llevase a cabo por el legislador estatal y fuese de aplicación en todas partes del territorio» (pág. 42).

(21) Puede consultarse un extracto de la

misma en «Revista Técnica Tributaria», núm. 44, 1999, págs. 166 y ss.

(22) Pues, en efecto, como puso de relieve F. ESCRIBANO LÓPEZ (*El procedimiento tributario...*, cit., pág. 12), «a pesar de ciertas soluciones legislativas y de sus desarrollos reglamentarios, no parece necesario tener que demostrar que el esquema mediante el que se desarrolla el ejercicio de la potestad tributaria es una especie del género *procedimiento tributario*».

rimos por una parte a la doctrina del Tribunal Supremo, en su Sentencia de 22 de enero de 1993 (23), que limitaba el carácter subsidiario de la ley, proclamado en su disposición adicional quinta, a los preceptos reguladores del procedimiento en sentido estricto, lo que significó en suma que se consagrara la aplicación directa en materia tributaria de las normas sobre régimen jurídico de las administraciones públicas. Aun con las dificultades propias de discernir entre una y otra clase de preceptos (24), este hecho permitió una posterior labor doctrinal y jurisprudencial favorecedora de la asimilación del régimen del procedimiento tributario al del procedimiento general. La otra circunstancia fue la constatación de que ciertos preceptos de la Ley 30/1992, y en especial muchos de los dedicados a la regulación de la potestad sancionadora de la Administración, poseían una naturaleza materialmente constitucional, por lo que era ineludible su traslación automática al ámbito del procedimiento tributario (25). De todas formas, el resultado no ha sido el más satisfactorio, sobre todo desde el punto de vista de la seguridad jurídica, porque la aplicación o no de los preceptos de la Ley 30/1992 en materia tributaria se hace depender en exceso del criterio del intérprete sobre cuestiones —como la diferenciación entre preceptos de régimen jurídico y preceptos de procedimiento común— escasamente definidas, circunstancia que ocasiona con demasiada frecuencia la producción de soluciones contradictorias en los distintos tribunales que, a su vez, como cabía esperar, son a menudo abiertamente discrepantes de las ofrecidas por la Administración.

3. El derecho a la intimidad frente al despliegue de la actividad de comprobación tributaria

Cumplidas las consideraciones anteriores, que hemos estimado básicas como premisa para nuestro estudio, abordamos a partir de este momento el examen de los problemas propiamente relacionados con las repercusiones que produce sobre los procedimientos tributarios la vigencia de aquellos derechos y principios constitucionales que de forma inmediata pueden o deben condicionar la actividad administrativa de aplicación de los tributos. Dedicaremos este primer apartado al artículo 18 de la Constitución, en cuanto en él se reconoce el derecho fundamental a la intimidad personal, susceptible de verse afectado a menudo por la actuación administrativa material de comprobación tributaria.

(23) RJ 1993/1114. Véase especialmente sus FFJJ 3 y 17.

(24) Como recientemente ha señalado J. SÁNCHEZ PEDROCHE (*Algunas cuestiones de interés atinentes a los derechos y garantías en el procedimiento sancionador tributario*, «Estudios Financieros», núm. 208, 2000, pág. 79), «los conceptos de "Bases del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo Común" aparecen deslindados en el artículo 149.1.18.ª de la Consti-

tución. Pero, insistimos, no resulta fácil su diferenciación, dada su estrecha conexión. Así se pone de manifiesto en la Sentencia del Tribunal Constitucional 204/1992».

(25) Entre otros, los principios de legalidad (art. 127), irretroactividad de las disposiciones sancionadoras (art. 128), tipicidad (art. 129) o culpabilidad (art. 129), así como la prohibición de las sanciones de plano (art. 134), o el principio de presunción de inocencia (art. 137).

3.1. DERECHO A LA INTIMIDAD Y DEBER DE INFORMAR A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. DOCTRINA GENERAL DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

El derecho a la intimidad como posible límite a la potestad administrativa de obtención de información ha sido objeto de examen en diversos pronunciamientos del Tribunal Constitucional, que, a partir sobre todo de su Sentencia 110/1984, de 26 de noviembre, ha venido perfilando a este respecto una doctrina básica bien conocida de todos. Nos limitaremos por ello en este epígrafe a resumir su contenido.

Si nos atenemos al significado que el Alto Tribunal atribuye al derecho a la intimidad, éste consagra «la existencia de un ámbito propio y reservado frente a la acción y conocimiento de los demás, necesario —según las pautas de nuestra cultura— para mantener una calidad mínima de la vida humana» (26). Partiendo de esta formulación abstracta del derecho, los términos en que la cuestión se ha venido considerando desde el principio por el Tribunal consisten, a grandes rasgos, en determinar, en primer lugar, si la información que, en virtud del ordenamiento, puede la Administración tributaria reclamar de los contribuyentes, ha de considerarse en algún caso como parte integrante de la privacidad que el artículo 18.1 CE protege frente a injerencias externas. En segundo lugar, y para el caso de que así sea, quedaría por dilucidar si puede reputarse constitucionalmente legítima la penetración de la esfera íntima cuando así venga exigido por la finalidad a que se orienta la actividad administrativa de comprobación tributaria.

En cuanto a lo primero, aunque en un principio el Tribunal se mostró poco decidido a aclarar si los datos relativos a la situación económica podían llegar a considerarse amparados por el derecho, finalmente terminó inclinándose por la respuesta afirmativa (27). No cabe duda por tanto de que el requerimiento administrativo de información con trascendencia tributaria puede eventualmente ocasionar la revelación de extremos relativos a la vida íntima. Bien entendido que, para que así ocurra, será necesario que los datos cuyo conocimiento pretende la Administración trasciendan del ámbito de las

(26) La cita es de la STC 231/1988, FJ 3. Con anterioridad, la STC 110/1984 afirmaba lo siguiente acerca del significado de este derecho: «el reconocimiento explícito en un texto constitucional del derecho a la intimidad es muy reciente y se encuentra en muy pocas Constituciones, entre ellas la española. Pero su idea originaria, que es el respeto a la vida privada, aparece ya en algunas de las libertades tradicionales. La inviolabilidad del domicilio y de la correspondencia, que son algunas de esas libertades tradicionales, tienen como finalidad principal el respeto a un *ámbito de vida privada personal y familiar, que debe quedar excluido del conocimiento ajeno y de las intromisiones de los demás, salvo autorización del interesado*» (FJ 3). La cursiva es nuestra.

(27) En efecto, en la STC 110/1984 la tendencia a considerar que los datos económicos se hallan protegidos por el derecho a la intimidad se advierte sólo tímidamente. El Tribunal declara que «no siempre es fácil, sin embargo, acotar con nitidez el contenido de la intimidad»

(FJ 3), y aunque admite que «es posible que la actuación inspectora pueda en alguna ocasión, a través de la investigación de documentos o antecedentes relativos a los movimientos de las cuentas bancarias, interferirse en aspectos concretos del derecho a la intimidad» (FJ 8), no se manifiesta como se ve con excesiva firmeza. Más decidido se muestra en alguna resolución posterior, como el ATC 642/1986, de 23 de julio, en el que admite explícitamente que «no hay duda de que, en principio, los datos relativos a la situación económica de una persona (...) entran dentro de su intimidad protegida». Es sin embargo la STC 45/1989, de 20 de febrero, la que considera el carácter íntimo de los datos económicos —frente al cónyuge— como uno de los fundamentos de su decisión: «el límite de tal reserva viene dado por las normas que determinan el régimen económico-matrimonial, no por la ley fiscal, y, en consecuencia, no puede ésta (...) imponer la necesidad de romperla frente al otro cónyuge» (FJ 9).

relaciones sociales y profesionales (28), permitiendo reconstruir aspectos de la actividad íntima o privada del sujeto afectado (29). Ahora bien, aun dándose estas circunstancias, y este es el segundo paso del razonamiento, ¿está constitucionalmente justificado el acceso del poder público a la información íntima cuando ésta posee trascendencia tributaria? Para resolverlo, el Tribunal subraya la idea de que no existen en la Carta Magna derechos ilimitados, declarando, en particular, que el límite de un derecho fundamental puede derivar de la necesidad de proteger otros bienes constitucionalmente reconocidos (30). Esto es lo que ocurre, según la tesis del Alto Organismo, siempre que la Administración reclama de cualquier sujeto información con trascendencia tributaria, pues la finalidad de esta medida se encuentra amparada en la existencia de un deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, consagrado en el artículo 31.1 CE, cuya efectiva consecución exige que la Hacienda Pública disponga de los instrumentos apropiados para conocer el alcance de las situaciones gravadas, incluso si ello supone acceder a aspectos de la vida íntima del ciudadano afectado (31).

Con todo, la STC 110/1984 apostilla que esta injerencia en la esfera de intimidad protegida no sería legítima si pudiese calificarse de arbitraria o ilegal. Pero, para garantizar que así no suceda, el Tribunal considera suficiente el criterio de la Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, de Protección Civil del Derecho al Honor, a la Intimidad Personal y Familiar y a la Propia Imagen, conforme a la cual no pueden calificarse de intromisiones ilegítimas las

(28) Señala la STC 142/1993, de 22 de abril, que el ámbito personal objeto de protección «no comprende en principio los hechos referidos a las relaciones sociales y profesionales en que se desarrolla la actividad laboral» (FJ 7). En el mismo sentido, el ATC 30/1998, de 28 de enero: «No constatamos, pues, que se haya producido la lesión original denunciada del derecho a la intimidad, toda vez que ni se aportan datos concluyentes relativos a que el conocimiento obtenido se refiera directamente al recurrente o a alguna persona física, ni, en cualquier caso, se muestra que el conocimiento obtenido trascendiera del ámbito profesional y llegara a la actividad íntima o privada de las personas físicas, al "reducto de inmunidad" (STC 20/1992) que diseña el artículo 18.1 CE» [FJ 2.b)]. Por su parte, la STC 143/1994, de 9 de mayo, advierte de que «resulta, por lo menos, cuestionable que en abstracto pueda entenderse vulnerada su intimidad por la exigencia de transmitir información sobre actividades desenvueltas en el tráfico económico y negocial. Unas actividades que tienden a desarrollarse en el ámbito de relación con terceros, y a estar sometidas a fórmulas específicas de publicidad».

(29) De esta forma, la STC 142/1993 declara que «lo decisivo (...) no es un incondicionado y absoluto derecho a la preservación de la reserva sobre los datos económicos sino la aptitud de éstos para, en un análisis detallado y conjunto, acceder a informaciones ya no atinentes a la esfera económica de la persona sino relativas directamente a su vida íntima personal y familiar» (FJ 8). Considerando esta doctrina, E. SIMÓN ACOSTA (*Derechos Humanos y Tributación*,

«Anais das XX jornadas do ILADT», Tema I, Derechos Humanos y Tributación, Salvador de Bahía, diciembre de 2000, pág. 322), observa cómo de ella se deriva la débil conexión del derecho a la intimidad con las actividades económicas, «generalmente desarrolladas con cierta publicidad y transparencia».

(30) Así lo señala la STC 110/1984: «Conviene recordar, en efecto, que como ya ha declarado este Tribunal Constitucional, no existen derechos ilimitados. Todo derecho tiene sus límites que en relación a los derechos fundamentales establece la Constitución por sí misma en algunas ocasiones, mientras en otras el límite deriva de una manera mediata o indirecta de tal norma, en cuanto ha de justificarse por la necesidad de proteger o preservar no sólo otros derechos constitucionales, sino también otros bienes constitucionales protegidos» (FJ 5).

(31) Véase, en este sentido, el siguiente pasaje de la STC 110/1984: «¿en qué medida la Administración puede exigir los datos relativos a la situación económica de un contribuyente? No hay duda de que en principio puede hacerlo. 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 artículo 31.1 de la norma fundamental» (FJ 3). Insiste el Tribunal en la misma idea en el FJ 5: «aun admitiendo como hipótesis que el movimiento de las cuentas bancarias esté cubierto por el derecho a la intimidad nos encontraríamos que ante el Fisco operaría un límite justificado de ese derecho».

actuaciones autorizadas o acordadas por la autoridad competente de acuerdo con la Ley. Autorización que —añade el Tribunal— deberá en todo caso encontrarse justificada por «imperativos de interés público», entre los que se hallaría sin duda la consecución del deber de contribución proclamado en el artículo 31.1 CE (32).

Debe destacarse por otra parte que, para evitar que el derecho padezca más de lo que estrictamente es necesario desde la perspectiva del deber de contribución, el Tribunal Constitucional concede gran importancia a la existencia de un estricto deber de sigilo sobre la información de que la Administración tributaria tenga conocimiento por razón de sus actuaciones (33), deber sobre cuyas excepciones legales más adelante hemos de reflexionar. Este condicionante de la actividad administrativa se encuentra sin duda vinculado a la necesaria observancia del principio de proporcionalidad que debe presidir cualquier actuación del poder público susceptible de afectar a los derechos constitucionales (34). Muy resumidamente, el citado principio exigiría que el beneficio derivado del empleo de la potestad justifique el quebranto que el ciudadano padece al someterse a su ejercicio (35).

3.2. CRÍTICA DEL PLANTEAMIENTO DEL TRIBUNAL. LA «LIMITACIÓN» DEL DERECHO COMO AUTÉNTICA DELIMITACIÓN CONSTITUCIONAL DE SU CONTENIDO

Como puede comprobarse, uno de los argumentos recurrentes del Tribunal Constitucional, siempre que aborda las relaciones del derecho a la intimidad con el deber de facilitar información a la Administración tributa-

(32) En efecto, según declara la STC 110/1984, «la injerencia que para exigir el cumplimiento de ese deber pudiera producirse en el derecho a la intimidad no podría calificarse de "arbitraria". Y el artículo 18.1 de la Constitución hay que entender que impide las injerencias en la intimidad "arbitrarias o ilegales", como dice claramente el artículo 17.1 del Pacto de Derechos Civiles y Políticos (Pacto de Nueva York), ratificado por España y con arreglo al cual, de acuerdo con el artículo 10.2 de la Constitución, hay que interpretar las normas relativas a los derechos fundamentales que la Constitución reconoce, y entre ellos el derecho a la intimidad personal y familiar. Es de señalar que con arreglo a estos criterios la Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, de protección civil del derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen, que no se refiere expresamente a las cuestiones planteadas en el presente recurso, establece que no se considerarán con carácter general intromisiones ilegítimas las actuaciones autorizadas o acordadas por la autoridad competente de acuerdo con la Ley (art. 8.1). Entiéndase que la Ley sólo puede autorizar esas intromisiones por "imperativos de interés público", circunstancia que se da en los supuestos aquí contemplados» (FJ 8).

(33) Véase el FJ 7 de la STC 110/1984.

(34) Como señala E. SIMÓN ACOSTA (*op. cit.*, pág. 324), «al margen de las cautelas que la ley establezca para que no se haga un uso indebido de la información obtenida del contribuyente, el

derecho a recabar dicha información sólo se justifica de acuerdo con la finalidad que se persigue. Es decir, no se pueden exigir datos que no tengan trascendencia tributaria y debe respetarse en todo caso el principio de proporcionalidad». Para un tratamiento específico del significado de este principio puede consultarse el trabajo de L. A. MALVÁREZ PASCUAL: *op. cit.*

(35) En la STC 204/2000, de 24 de julio, el Tribunal constata la vulneración del derecho a la intimidad, apoyando su decisión en el hecho de que «ni la medida se encuentra justificada específicamente en atención a la conducta previa del interno o a las condiciones del Centro, ni tampoco se advierte que fuese llevada a cabo utilizando los medios necesarios para procurar una mínima afectación de aquel derecho esencial» (FJ 4). A propósito del significado del principio de proporcionalidad en relación con el deber de informar a la Administración tributaria, C. PALAO TABOADA (*La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites*, «Gaceta fiscal», núm. 45, 1987, pág. 133), siguiendo la tesis de RUIZ GARCÍA, afirma que «se deduce de este principio que la imposición por la Administración de un deber general de comunicación de datos sólo será legítima cuando ello sea realmente necesario para una imposición justa y, en consecuencia, el provecho que de su cumplimiento obtiene la Administración compense claramente la carga que se impone a los particulares».

ria, es la inexistencia de derechos ilimitados. Aceptada esta realidad, la cuestión suele centrarse sólo en discernir cuándo la presencia de un bien constitucional, como el deber de contribuir, justifica la limitación del derecho o, lo que es lo mismo, que el poder público penetre el «reducto» de la privacidad protegida en la medida necesaria para el servicio de las finalidades inherentes a aquel deber.

El problema de un planteamiento como el que acaba de exponerse reside en las dificultades para, una vez constatado el enfrentamiento entre dos valores constitucionales dignos de protección, fundamentar el sacrificio de uno de ellos en beneficio del otro. Sobre todo si el bien objeto de limitación es un derecho fundamental cuya tutela se encuentra reforzada especialmente en el artículo 53 CE. Desde nuestro punto de vista, aunque los resultados a que conduce la forma de razonar del Tribunal suelen ser en general aceptables, no es satisfactorio el modo de llegar a ellos; principalmente porque, como se acaba de decir, nunca responde a la objeción de por qué debe atribuirse más importancia al deber de contribuir que al derecho fundamental a la intimidad.

A nuestro juicio, cuando se trata de fijar el alcance del derecho a la intimidad frente a cualquier requerimiento de información, lo de menos es determinar si los datos solicitados forman parte o no de la esfera de vida privada cuya reserva garantiza la Constitución frente a injerencias externas. Y ello no ya por las dificultades que entraña discernir la concepción que de lo íntimo tiene cada persona, de modo que decide mantenerlo reservado frente a los demás. Simplemente, porque la propia naturaleza de este derecho exige que al delimitar su significado constitucional se tenga en cuenta la diversidad de valores constitucionales para cuya efectividad puede ser imprescindible el acceso del poder público a la información privada. Dicho de otro modo, el alcance constitucional concreto del derecho a la intimidad no puede hacerse depender de cuál sea en abstracto el ámbito objetivo de lo íntimo, porque la esfera de vida privada protegida en cada caso dependerá de las exigencias del bien constitucional para cuya tutela es necesaria la revelación de datos privados. Esta es la razón de que, en función del interés constitucional con el que se confronte, los perfiles objetivos del derecho se manifiesten de forma diversa. En efecto, por poner sólo un ejemplo, no es razonable que, invocando el derecho a la intimidad, se pueda alguien negar a someterse a las pruebas biológicas de investigación de la paternidad en un juicio sobre filiación. Y ello pese a que, si se formulase una delimitación abstracta del ámbito objetivo de la intimidad protegida, probablemente nadie dudaría en incluir en él determinados aspectos de la vida privada que la realización de este tipo de exámenes pondrá sin duda de manifiesto. La razón es que, en el supuesto considerado, lo decisivo no es tanto si la actuación del poder público tiene por objeto acceder a información de carácter privado, como si existe la necesidad de conocer los datos en cuestión para la tutela del «interés social y de orden público que subyace en las declaraciones de paternidad» (STC 7/1994, fundamento jurídico 2) (36). Obsérvese que, sin embargo,

(36) Según la STC 7/1994, se produciría en este tipo de juicios «una colisión entre los derechos fundamentales de las distintas partes implicadas; y que no hay duda de que, en los supuestos de filiación, prevalece el interés social y de orden público que subyace en las

declaraciones de paternidad, en las que están en juego los derechos de alimentos y sucesorios de los hijos, objeto de especial protección por el artículo 39.2 CE, lo que trasciende a los derechos alegados por el individuo afectado» (FJ 2).

carecería de legitimidad en principio en esta hipótesis la investigación judicial de los movimientos de las cuentas corrientes del sujeto afectado, pues el conocimiento de tales extremos sería inicialmente irrelevante para el eficaz cumplimiento del indicado interés público. Es decir, la parcela de intimidad protegida en cada situación concreta cambia de contenido en función de cuál sea el valor constitucional para cuya tutela sea necesario el acceso a la información privada. Así, frente a los requerimientos de la Hacienda Pública no cabrá oponer el carácter íntimo de los datos con trascendencia tributaria, cuyo conocimiento, sin embargo, estaría vedado al juez en el supuesto anterior; pero no podrá la Administración tributaria, obviamente, obligar al contribuyente a someterse a una prueba biológica de paternidad.

Consideramos, en resumidas cuentas, que, siempre que el Tribunal Constitucional alude a la necesidad de «limitar» el derecho a la intimidad, ya sea frente a las solicitudes de información de la Administración tributaria, ya frente a los requerimientos de cualquier otro poder público, lo que en realidad hace es *delimitar* negativamente su contorno, reduciendo a sus justos términos los perfiles objetivos del derecho cuando se produce su confluencia con otro bien o valor constitucional para cuya efectividad es imprescindible desvelar determinados datos «íntimos». Es decir, el término «limitar» podría considerarse correcto como equivalente de «poner al derecho sus límites constitucionales naturales», pero no con el significado que el Tribunal sugiere de decadencia o cesión del derecho ante la presencia de otros bienes constitucionales pretendidamente dignos de mayor protección.

Hemos dicho más atrás que, no obstante el defecto de planteamiento que representa hablar de «limitaciones» del derecho en supuestos específicos, nada puede objetarse generalmente a nuestro juicio a los resultados que el Tribunal obtiene como consecuencia de sus concretas decisiones. Por lo que se refiere en particular a las relaciones entre el derecho a la intimidad y el deber de contribuir, estamos de acuerdo en que no puede aquél proteger la reserva de ningún dato o información necesarios para la efectiva consecución de éste. Debe señalarse además que, cuando no es indispensable desde la perspectiva del deber de contribuir, el propio Tribunal ha llegado a declarar la inconstitucionalidad de la norma tributaria por forzar la comunicación de datos a un tercero, incluso siendo éste el propio cónyuge y tratándose de datos de índole económica (37).

De todas formas, es imprescindible que se abandone cuanto antes la idea, presente en algunas sentencias, de que puede formularse aisladamente el ámbito objetivo de vida privada protegido con carácter general por el derecho a la intimidad, prescindiendo de la referencia a otros preceptos consti-

(37) Así, la STC 45/1989, de 20 de febrero, en cuyo FJ 9 se señala que el régimen de gananciales, en el que ambos cónyuges están recíprocamente obligados a informarse periódicamente sobre la situación y rendimientos de sus respectivas actividades económicas (art. 1.383 CC), no es «la base de nuestro sistema jurídico, que en lo que se refiere al régimen económico del matrimonio se basa en la libertad de capitulaciones (art. 1.315 CC), que no pueden dispensar a los esposos ciertamente del deber de socorro mutuo (art. 68 CC) ni de contribuir a los gastos comunes en una u otra forma, pero que

sí les autoriza, claro está, a mantener en su relación recíproca la reserva que juzguen conveniente sobre sus propias actividades económicas. El límite de tal reserva viene dado por las normas que determinan el régimen económico-matrimonial, no por la ley fiscal, y, en consecuencia, no puede ésta ni imponer la necesidad de romperla frente al otro cónyuge ni arrojar sobre éste la carga de declarar, cuantificándolos, los ingresos percibidos por su esposa o esposo, en contra de la voluntad expresa de ésta o éste».

tucionales que son determinantes de su alcance en cada situación concreta (38). En primer lugar, porque dicha concepción obliga como hemos visto a hablar impropriadamente de limitaciones necesarias del derecho frente a ciertos bienes constitucionales supuestamente dignos de mayor protección; pero, en segundo lugar, porque ello también ha permitido al Tribunal en algún caso negar la existencia de intromisión ilegítima en la intimidad, no en atención a la presencia de un bien constitucional para cuya tutela fuese necesaria la revelación de datos privados, sino por la vía de negar la pertenencia de la información afectada a la esfera de la intimidad protegida (39). Creemos que la intimidad tiene, en principio, un ámbito objetivo potencial tan amplio como cada persona, con su actitud y comportamiento, desee y sea capaz de preservar del conocimiento ajeno. Y que cualquier injerencia de terceros debe quedar excluida si no se justifica por la necesidad de delimitar negativamente el contenido del derecho ante la presencia de otros valores que también son objeto de tutela en la Carta Magna.

3.3. LA PROTECCIÓN CONSTITUCIONAL DE LA INTIMIDAD Y EL USO DE LA INFORMACIÓN EN PODER DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Con las deficiencias que se acaban de apuntar en el tratamiento del asunto, es lo cierto que en la actualidad puede considerarse bien asentada la doctrina de nuestro Tribunal Constitucional acerca del alcance del derecho a la intimidad frente a las demandas de información de la Hacienda Pública. Parece, de hecho, que en el momento presente el foco principal de atracción

(38) Es la concepción que late en las palabras del Tribunal cuando afirma que la esfera de inviolabilidad de la persona frente a injerencias externas «no comprende en principio los hechos referidos a las relaciones sociales y profesionales en que se desarrolla la actividad laboral, que están más allá del ámbito del espacio de intimidad personal y familiar sustraído a intromisiones extrañas por formar parte del ámbito de la vida privada» (STC 142/1993, de 22 de abril, FJ 7). Particularmente expresiva de esta idea es la alusión del Tribunal a un «reducto de inmunidad» supuestamente diseñado por el artículo 18.1 CE: «No constatamos, pues, que se haya producido la lesión original denunciada del derecho a la intimidad, toda vez que ni se aportan datos concluyentes relativos a que el conocimiento obtenido se refiera directamente al recurrente o a alguna persona física, ni, en cualquier caso, se muestra que el conocimiento obtenido trascendiera del ámbito profesional y llegara a la actividad íntima o privada de las personas físicas, al "reducto de inmunidad" (STC 207/1992) que diseña el artículo 18.1 CE» [ATC 30/1998, de 28 de enero, FJ 2.b)].

(39) Así, por ejemplo, a propósito de la obligación de comunicar a los representantes legales de los trabajadores determinados extremos relativos a la relación laboral individual de éstos —que establecía la Ley 2/1991, de 7 de enero—, tales como el importe de las retribuciones pactadas, el Tribunal descarta que «la retribución percibida permita reconstruir la vida íntima de los trabajadores», añadiendo que, «en este sen-

tido, no puede olvidarse que, por sí solo, el dato de la cuantía retributiva, aparte de indicar la potencialidad de gasto del trabajador, nada permite deducir respecto a las actividades que, solo o en compañía de su familia, pueda desarrollar en su tiempo libre» (STC 142/1993, FJ 8). Teniendo en cuenta estas afirmaciones, no deja de resultar extraño que el Tribunal, unos años antes, considerase una violación del derecho a la intimidad la obligación de los cónyuges de presentar declaración conjunta por el IRPF, porque con ello se forzaba a éstos a romper «la reserva que juzguen conveniente sobre sus propias actividades económicas» (STC 45/1989, de 20 de febrero, FJ 9). Bien es verdad que la STC 142/1993 antes citada, en relación con el deber de comunicar a los representantes las retribuciones de los trabajadores, razona más adelante, en la línea de otros pronunciamientos, que aun en el caso de considerar que dicha información forma parte del ámbito de protección que proporciona el derecho a la intimidad, «la eventual limitación del derecho es constitucionalmente legítima siempre que se encuentre suficientemente justificada en la tutela de otros intereses por la Norma fundamental y no exija sacrificios de aquél que resulten desproporcionados a la finalidad perseguida» (FJ 9); sin embargo, y aunque de entrada no negamos que, en efecto, existan otros intereses constitucionales para cuya protección esté justificada en este caso la revelación de los datos, lo cierto es que la sentencia no los explicita, como, a nuestro juicio, hubiera debido hacer.

del análisis constitucional se ha trasladado a una fase idealmente posterior del proceso que se inicia con el requerimiento administrativo de los datos. Nos referimos, claro está, al problema de la utilización que la Administración tributaria puede hacer de los mismos. Es decir, no se trata ya tanto de analizar si la solicitud de información resulta constitucionalmente admisible, como de determinar cuál es el empleo que de dicha información puede o no hacer la Administración una vez que la ha obtenido (40). Pues, como también tiene declarado el Alto Tribunal, la protección que otorga el derecho a la intimidad no se agota en el control de la legitimidad de los requerimientos de datos, sino que dicho control ha de extenderse al uso posterior que el poder público haga de los mismos (41).

Pues bien, no hay duda de que todo el caudal de datos a que la Administración tributaria tiene acceso como consecuencia del ejercicio de sus funciones puede y debe ser utilizado para la aplicación de las normas tributarias y, en particular, para la determinación de las situaciones objeto de gravamen. Es precisamente la necesidad que existe de manejar la información para el cumplimiento de esta finalidad constitucional la que determina que su exigencia no suponga una transgresión del derecho a la intimidad, por lo que la utilización posterior de la misma ha de ser, en principio, coherente con este fin. Esto también significa que, inicialmente, los datos obtenidos no pueden ser empleados con una finalidad distinta de aquella que justificó su obtención (42).

Al respecto, el artículo 113.1 LGT observa en principio un escrupuloso respeto hacia esa necesaria correspondencia del uso de los datos con la finalidad que la Administración perseguía al procurárselos. En su primera parte, la citada norma establece que «los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración Tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros». A continuación, no obstante, el propio precepto recoge una serie de supuestos excepcionales, en los que podrá lle-

(40) J. LÓPEZ MARTÍNEZ y J. ORTIZ LIÑAN (*La Ley Orgánica de Protección de Datos de Carácter Personal y la Hacienda Pública*, «Información Fiscal», núm. 39, 2000, pág. 77), señalan que «quedaron ya lejanos los tiempos en los que se demandaba un régimen jurídico preciso de los instrumentos de obtención de información; quedaron ya asentados la naturaleza y el régimen jurídico, o la base legal sobre la que se asienta la obtención de información por parte de la Administración Tributaria, de forma que en el momento presente, es el uso de la información en poder de la misma, la que demanda la existencia de controles positivos por parte del propio sujeto sobre el que se proyecta la trascendencia de dichos datos».

(41) Según se lee en el FJ 7 de la STC 254/1993, «los argumentos que esgrime el Abogado del Estado en contra de este juicio no son convincentes. Si, como acepta dialécticamente en sus alegaciones, el derecho fundamental a la intimidad puede justificar en determinados casos que un ciudadano se niegue a

suministrar a las autoridades determinados datos personales, no se ve la razón por la que no podría justificar igualmente que ese mismo ciudadano se oponga a que esos mismos datos sean conservados una vez satisfecho o desaparecido el legítimo fin que justificó su obtención por parte de la Administración, o a que sean difundidos para fines distintos, y aun ilegales o fraudulentos, o incluso a que esos datos personales que tiene derecho a negar a la Administración sean suministrados por terceros no autorizados para ello».

(42) Se trata de lo que el profesor ESCRIBANO llama «la funcionalidad de la quiebra del derecho a la intimidad», circunstancia que impediría «que de sus resultados puedan obtenerse otros frutos que los estrictamente relacionados con el objeto que justifica y fundamenta el citado cercenamiento del derecho» (F. ESCRIBANO LÓPEZ: *Acceso judicial a datos en poder de la Administración tributaria*, «Quincena Fiscal», núm. 4, 1998, pág. 11).

vase a efecto la cesión de los datos, en atención a diversos intereses a cuyo servicio el legislador lo estima necesario. El mismo criterio es, también, el que reflejaba el artículo 4 de la Ley Orgánica 5/1992, de 29 de octubre, de Regulación del Tratamiento Automatizado de los Datos de Carácter Personal, que prohibía el uso de los datos de carácter personal objeto de tratamiento automatizado para finalidades distintas de aquéllas para las que hubieran sido obtenidos. Esta última disposición se ha visto, sin embargo, recientemente sustituida por la nueva Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal (LOPD en adelante), la cual ha introducido un cambio significativo en este punto, pues su artículo 4.2 prohíbe ahora la utilización de los datos objeto de tratamiento para *finalidades incompatibles* con aquéllas que hubiesen motivado su recogida. El matiz no es inocuo, ya que la redacción de este último precepto admite claramente el empleo de la información con una finalidad distinta de la que motivó su obtención, circunstancia prohibida por la norma anterior (43). La única condición es ahora que la nueva finalidad no sea incompatible con la que originalmente justificó la recogida (44). Por lo que aquí interesa, sin embargo, tras la STC 292/2000, de 30 de noviembre, el artículo 21.1 LOPD impide la cesión de datos entre administraciones públicas para el ejercicio de competencias diferentes o que versen sobre materias distintas de aquéllas que motivaron su recogida, salvo cuando la comunicación tenga por objeto el tratamiento posterior de los datos con fines históricos, estadísticos o científicos. En efecto, la citada sentencia ha declarado inconstitucional el inciso del citado precepto que contemplaba la posibilidad de que las disposiciones de creación del fichero o las reguladoras de su uso previeran otras excepciones a la regla de la incomunicabilidad (45).

(43) J. LÓPEZ MARTÍNEZ y J. ORTIZ LIÑÁN (*op. cit.*, pág. 48), piensan que el uso de la expresión «finalidades no incompatibles» obedece a una incorrecta transposición de la Directiva 95/46/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, en la que se contempla que los datos no sean tratados de manera incompatible con los fines para los que fueron recogidos: «No habla de fines incompatibles, sino de manera incompatible».

(44) En la doctrina, esta modificación será sin duda valorada positivamente por algún autor. Así, con anterioridad a la novedad legislativa que consideramos, M. LUCAS DURÁN afirmaba ya la decadencia «de las primeras corrientes en las que se postulaba un férreo principio de finalidad de los datos», postulando en consecuencia «el principio de uso compatible, o más concretamente, de prohibición de uso incompatible». Para este autor, «el principio de uso compatible como superación del principio de finalidad de los datos recogidos resulta de una exigencia lógico-jurídica elemental, a saber: la negación del derecho a la intimidad como un derecho absoluto (...). Desde esta perspectiva, si entendemos que la intimidad de una persona puede «sacrificarse» o posponerse en concurrencia con otros derechos o intereses prioritarios (...), debemos igualmente considerar que la penetración en el ámbito íntimo puede también producirse sucesivamente si volvieren a concurrir intereses prioritarios» [*Datos tributarios*:

acceso y confidencialidad, en «Derechos y garantías del contribuyente (Estudio de la nueva Ley)», Lex Nova, Valladolid, 1998, pág. 223, y en especial nota 89]. Por el contrario, J. LÓPEZ MARTÍNEZ y J. ORTIZ LIÑÁN (*op. cit.*, pág. 49), advierten de que «cuando se afirma que un dato no podrá ser utilizado para finalidades incompatibles con aquéllas para las que éste hubiera sido recogido se está abriendo la posibilidad legal de recoger un dato con un fin y utilizarlo luego para otro, siempre que el segundo no sea incompatible con el primero». Por otra parte, «a priori, cualquier finalidad puede ser compatible con otra, e insistimos en la propia ambigüedad del término incompatibilidad en este campo jurídico si no va seguido de una estricta aclaración que lo delimite y que en la ley no existe».

(45) El Tribunal consideró, en efecto, que el inciso en cuestión permitía el establecimiento de limitaciones al derecho fundamental a la protección de los datos personales por vía reglamentaria, posibilidad constitucionalmente inadmisibles: «El motivo de la inconstitucionalidad del artículo 21.1 LOPD resulta, pues, claro. La LOPD en este punto no ha fijado por sí misma, como le impone la Constitución (art. 53.1 CE), los límites al derecho a consentir la cesión de datos personales entre Administraciones Públicas para fines distintos a los que motivaron originariamente su recogida, y a los que alcanza únicamente el consentimiento ini-

No obstante lo anterior, en materia tributaria, la especialidad del artículo 113 LGT permite considerar que sigue siendo aplicable con preferencia lo previsto en dicho precepto (46). De esta forma, los datos obtenidos por la Administración tributaria en el ejercicio de sus labores de comprobación podrán cederse a otros poderes públicos para ser utilizados con fines distintos de la aplicación de los tributos en supuestos tasados, contemplados explícitamente como excepción al carácter reservado de la información conocida por el mencionado cauce (47). Puede decirse que las excepciones previstas responden todas ellas a la presencia de otros intereses constitucionales ante los que el derecho a la intimidad no puede alzarse como barrera infranqueable si la información afectada resulta necesaria para dispensarles efectiva protección (48). Sin embargo, la fórmula del *numerus clausus* no resulta enteramente satisfactoria, porque si llegara a plantearse la necesidad de

cialmente prestado por el afectado [art. 11 LOPD, en relación con lo dispuesto en los arts. 4, 6 y 34.e) LOPD], sino que se ha limitado a identificar la norma que puede hacerlo en su lugar. Norma que bien puede ser reglamentaria, ya que con arreglo al precepto impugnado será una norma de superior rango, y con mayor razón para el caso de que la modificación lo sea por una norma de similar rango, a la que crea el fichero (y ésta basta con que sea una disposición general, que no una Ley, publicada en un Boletín o Diario oficial —art. 20.1 LOPD—) la que pueda autorizar esa cesión inconstituida de datos personales, lo que resulta ser, desde luego, contrario a la Constitución» (FJ 14).

(46) De esta opinión también J. LÓPEZ MARTÍNEZ y J. ORTIZ LIÑÁN (*op. cit.*, pág. 72). Lo mismo se manifiesta en el trabajo de J. LÓPEZ MARTÍNEZ y C. GÓMEZ CABRERA (*El derecho fundamental a la autodeterminación informativa ante la hacienda pública. La experiencia española*, «Anais das XX jornadas do ILADT», Tema I, Derechos Humanos y Tributación, Salvador de Bahía, diciembre de 2000, pág. 943), que consideran aplicable el artículo 113.1 LGT en atención a su «carácter específico».

(47) Ello no ha de impedir, sin embargo, que deban estimarse aplicables en materia tributaria los derechos del denominado *habeas data*, consistentes básicamente en la posibilidad de acceder a los datos, rectificarlos, cancelarlos y oponerse a su comunicación en los términos previstos por la propia LOPD. En este sentido, J. LÓPEZ MARTÍNEZ y C. GÓMEZ CABRERA (*op. cit.*, págs. 931-932).

(48) En efecto, por una parte, la cesión a otras administraciones tributarias es una posibilidad admitida expresamente en la STC 233/1999, de 16 de diciembre, que a propósito del artículo 8.2.c) de la Ley reguladora de las Haciendas Locales señaló que «se limita a establecer un deber de colaboración dimanante tanto del general deber de auxilio recíproco entre órganos estatales, autonómicos y locales, como del específico deber que establece el artículo 8.1 LHL, no impugnado (...). Un deber de comunicación en relación con una información cuya captación y archivo es, tal y como hemos

venido exigiendo, «necesaria para el ejercicio de las potestades que les atribuye la Ley» y «adecuada para las legítimas finalidades previstas por ella» (STC 254/1993, FJ 7); cuyo conocimiento por las diversas Administraciones tributarias, en fin, es imprescindible para el adecuado cumplimiento del mandato constitucional recogido en el artículo 31.1 CE (SSTC 110/1984 y 76/1990; AATC 642/1986 y 129/1990)» (FJ 7). Por su parte, F. ESCRIBANO LÓPEZ (*Acceso judicial...*, cit., págs. 12-13), apunta, a propósito de las excepciones al deber de sigilo consagradas en el artículo 113 LGT, que, «salvo las finalidades tributarias o conexas —Seguridad Social o disfrute ilícito de subvenciones y ayudas de la Unión Europea—, las salvedades al absoluto deber de sigilo de la Administración tributaria hacen referencia al deber de colaboración genérica en la perseguibilidad de delitos —alguna mayor amplitud podría seguirse del epígrafe e) que hace referencia a la colaboración con las comisiones parlamentarias de investigación—», afirmando asimismo que «es evidente la base funcional de la salvedad cuando ésta se legitima por la perseguibilidad de delitos o la prevención de fraudes». Por lo que se refiere a la cesión de datos a los órganos jurisdiccionales o al Ministerio Público para la protección de los menores e incapacitados, opina que «se presenta como un supuesto especial de quiebra del deber de sigilo impuesto por la norma en atención a un valor constitucionalmente reconocido». A nuestro juicio tampoco ha de suscitar objeción alguna la excepción establecida en último lugar, en virtud de la «Ley de Acompañamiento» para 1999 (Ley 50/1998), referida a la colaboración con los órganos jurisdiccionales para la ejecución de resoluciones judiciales firmes. En efecto, fue precisamente la prohibición de ceder datos en un supuesto como éste hasta fecha reciente la que, a nuestro juicio, generó situaciones contrarias al derecho a la tutela judicial efectiva de los interesados en la ejecución de las sentencias. En este sentido también parecen apuntar E. DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO y M. OGEA MARTÍNEZ-OROZCO (*op. cit.*, pág. 145).

amparar un determinado principio o derecho digno de tutela constitucional y ello exigiese acceder a la información en poder de la Administración tributaria (49), no hallándose previsto el supuesto entre las excepciones legales se plantearía una situación de sobreprotección legal del derecho a la intimidad en detrimento de ese otro principio o derecho (50).

A nuestro juicio, la idónea composición de los diversos intereses implicados —igualmente constitucionales, igualmente, por tanto, dignos de protección— debería llevarse a término mediante la previsión legal de cesión de los datos en poder de la Administración tributaria siempre que sea necesario para el ejercicio de funciones públicas al servicio de un bien o valor constitucionalmente tutelado, uniendo a esta cláusula genérica el efectivo desarrollo de un sistema de garantías que permita al sujeto afectado por la información tener la seguridad de que la transferencia de datos a terceros en tal hipótesis no se llevará a efecto sin su conocimiento ni sin que se le dispense la oportunidad, en caso de considerar improcedente la comunicación, de recabar la misma tutela judicial a que tendría derecho si idéntica información se le estuviese requiriendo a él directamente (51). De esta forma se posibilitaría un control efectivo de la legitimidad de la cesión, a fin de constatar, en particular, si efectivamente existe un bien digno de protección para cuya tutela es preciso que el destinatario de los datos disponga de los mismos. A fin de cuentas, el mismo riesgo existe de que el derecho a la intimidad se vea vulnerado por una intromisión arbitraria o ilegítima cuando se requiere impropriadamente al interesado para que proporcione información íntima que cuando se hace un uso indebido de aquellos datos privados que previamente hubieran sido ya objeto de aportación (52).

De esta forma quedarían, a nuestro modo de ver, suficientemente satisfechas las exigencias apuntadas en la STC 292/2000 que, al enjuiciar la constitucionalidad de la LOPD, afirma, entre otras cosas, que la cesión de datos «a

(49) Como recientemente ha señalado el Tribunal Constitucional, a propósito de la constitucionalidad de ciertos preceptos de la LOPD que contemplan la cesión de datos a terceros, «los derechos fundamentales pueden ceder, desde luego, ante bienes, e incluso intereses constitucionalmente relevantes, siempre que el recorte que experimenten sea necesario para lograr el fin legítimo previsto, proporcionado para alcanzarlo y, en todo caso, sea respetuoso con el contenido esencial del derecho fundamental restringido (SSTC 57/1994, de 28 de febrero, FJ 6; 18/1999, de 22 de febrero, FJ 2)» (STC 292/2000, de 30 de noviembre, FJ 11).

(50) El riesgo de que este problema se plantee en la realidad no es inverosímil. Precisamente la constatación de situaciones de este tipo es lo que ha ido obligando al legislador a ampliar paulatinamente el catálogo de las excepciones previstas en el artículo 113.1 LGT. Véase a este respecto el relato de los acontecimientos que hace M. LUCAS DURÁN (*op. cit.*, págs. 233 y ss.). Sobre los vaivenes legislativos producidos, véase también E. DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO y M. OGEA MARTÍNEZ-OROZCO (*op. cit.*, págs. 144-145).

(51) M. LUCAS DURÁN (*op. cit.*, pág. 245), encuentra la base para exigir la tramitación de un procedimiento en el artículo 14 de la Directiva 95/46/CE: «del sentido de la disposición es lógico acordar que antes de la comunicación de los datos objeto de tratamiento, el responsable deberá informar a la persona cuyos datos se vayan a comunicar. La lógica que encierra esta tramitación resulta evidente si se tiene en cuenta que de otro modo podría resultar vulnerado el derecho a la intimidad —en cuanto que la cesión de datos personales podría resultar una injerencia indebida en el ámbito íntimo—. La LOPD vigente contempla en su artículo 11 la necesidad de consentimiento previo del afectado para la comunicación de datos a terceros; sin embargo, el apartado 2.a) excluye este requisito si la cesión está prevista en una ley.

(52) Como claramente expresa la STC 254/1993, de 20 de julio, si se conviene en que «el derecho fundamental a la intimidad puede justificarse en determinados casos que un ciudadano se niegue a suministrar a las autoridades determinados datos personales, no se ve la razón por la que no podría justificarse igualmente que ese mismo ciudadano se oponga a que esos mismos datos (...) sean difundidos para fines distintos».

un tercero para proceder a un tratamiento con fines distintos de los que originaron su recogida (...), supone una nueva posesión y uso que requiere el consentimiento del interesado. Una facultad que sólo cabe limitar en atención a derechos y bienes de relevancia constitucional y, por tanto, esté justificada, sea proporcionada y, además, se establezca por Ley, pues el derecho fundamental a la protección de datos personales no admite otros límites» (FJ 13).

4. Nota sobre las posibles repercusiones del principio de seguridad jurídica en los procedimientos tributarios. Especial referencia a la caducidad

El principio de seguridad jurídica contemplado en el artículo 9.3 CE posee un significado tan general como extenso, lo que hace considerablemente difícil atribuirle un contenido constitucional suficientemente preciso como para determinar en cada caso cuáles han de ser sus repercusiones concretas sobre la actividad de los poderes públicos. En palabras del Tribunal Constitucional, «la seguridad jurídica es (...) “suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad, sin perjuicio del valor que por sí mismo tiene aquel principio”». Estamos seguros de que su mayor virtualidad se manifiesta en relación con la producción legislativa, contexto en el cual determina la exigencia de que «la norma sea clara para que los ciudadanos sepan a qué atenerse ante la misma» (53). Ello, sin embargo, no obsta a que su presencia pueda dejarse sentir también de forma más o menos inmediata informando la labor de aplicación del ordenamiento tributario por el cauce del procedimiento (54).

Tradicionalmente, en el seno del procedimiento administrativo en general, y del tributario en particular, las aspiraciones de satisfacción de la seguridad jurídica, al menos en algunos de sus aspectos, se han manifestado en tensión con las exigencias del principio de legalidad. Así se constata particularmente, por ejemplo, en el origen de los procedimientos de revisión de actos firmes o consentidos en vía administrativa. En la regulación de estos mecanismos revisores subyace, en efecto, la búsqueda por el legislador del punto de equilibrio entre la exigencia lógica de eliminar de la realidad jurídica los actos dictados vulnerando la legalidad y la necesidad de proteger la legítima expectativa del ciudadano de disfrutar de una mínima estabilidad en su situación jurídica (55). Como resultado, la posibilidad de revisión queda

(53) Los fragmentos transcritos pertenecen a la STC 150/1990, de 4 de octubre (FJ 8).

(54) Reflejo inmediato de este principio son algunas de las normas contenidas en la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, como la necesidad de que el carácter tributario de las leyes y reglamentos aparezca suficientemente identificado (art. 4), o la obligación de publicar textos actualizados de las normas tributarias (art. 6), la posibilidad de celebrar acuerdos previos de valoración (art. 9) o la posibilidad de obtener información previa sobre la valoración de los bienes inmuebles que vayan a ser objeto de

transmisión (art. 25). A propósito de esta circunstancia, señala J. M. TEJERIZO LÓPEZ (*op. cit.*, pág. 707): «Es justo reconocer que se ha hecho un esfuerzo apreciable para potenciar esta seguridad en la aplicación de los tributos, en modo tal que buena parte de los preceptos de la Ley mencionada encuentra cabal explicación en la consecución de esta finalidad. Otra cosa distinta es que los preceptos que han sido aprobados sean útiles para alcanzar el objetivo propuesto, pero la contestación sólo podrá darse después de un tiempo de rodaje».

(55) Aunque como señalara hace ya tiempo L. SÁNCHEZ SERRANO (*Declaración de nulidad y*

limitada en la ley a supuestos en los que el acto adolece de un vicio especialmente grave y sólo podrá llevarse a término mediante la observancia de trámites específicos para garantizar que la privación de efectos al acto no será arbitraria o improcedente.

La labor de concreción de los mecanismos legales orientados a resolver la indicada tensión no puede considerarse sin embargo en modo alguno condicionada en todos sus aspectos desde la Constitución. Es indiscutible que el legislador posee, en este terreno, un amplio margen de discrecionalidad en la elección de las técnicas que considere más oportunas en cada momento para la adecuada composición de los bienes jurídicos implicados. Libertad de actuación que se presenta especialmente amplia cuando, como aquí ocurre, a las exigencias derivadas del principio de legalidad se opone un valor, como la seguridad jurídica, de perfiles difusos, y ante cuya presencia el legislador ni siquiera se encuentra condicionado por un mandato de respeto a su contenido esencial semejante al del artículo 53.1 CE, dado que no se trata de un derecho fundamental. Por eso debe rechazarse cualquier intento de identificar las supuestas exigencias constitucionales del principio con los mecanismos que, de manera contingente, puede el legislador arbitrar para su protección. Pues bien, éste es, a nuestro juicio, el error en el que se ha incurrido alguna vez para tratar de hacer derivar del artículo 9.3 CE la necesidad insoslayable de que el incumplimiento de los plazos señalados en la ley para resolver los procedimientos de liquidación tributaria determine su caducidad, en contra de lo preceptuado por el propio artículo 105.2 LGT (56).

Paradigmática de la forma de razonar expuesta es la Sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de febrero de 1997 (57). Limitándonos a los puntos básicos de su argumentación, la caducidad del procedimiento tributario una vez transcurrido su plazo de resolución constituiría una «garantía irrenunciable del contribuyente». En este sentido, «la Administración tributaria no puede ser ajena a las garantías básicas que la CE —la seguridad jurídica y la interdicción de la arbitrariedad— y las leyes generales como la Ley 30/1992 ofrecen a los ciudadanos». De ello se deriva, como antes se ha dicho, que el vencimiento del plazo señalado para resolver un procedimiento de liquidación tributaria —en la hipótesis considerada, un procedimiento inspector— debe producir la caducidad del mismo conforme a lo previsto en la normativa del procedimiento general —y en contra de lo dispuesto en el artículo 105.2 LGT.

Admitamos que el principio de seguridad jurídica protege, en efecto, la aspiración del interesado a disfrutar del mayor grado posible de certidumbre

anulación de oficio, de actos dictados en materia tributaria, «Hacienda Pública Española», núm. 16, 1972, pág. 183), los de legalidad y seguridad jurídica no son principios contrapuestos, pues la posibilidad de revisar los actos contrarios al ordenamiento también proporciona al ciudadano la confianza de que cualquier actuación ilegal contra sus intereses podrá ser objeto de reparación, lo cierto es que, cuando se trata de actos declarativos de derechos, una excesiva libertad revocatoria de la Administración situaría al beneficiario en una posición de incertidumbre permanente.

(56) Aunque su sentido se ha relacionado también con otros preceptos constitucionales, es lo más común aludir a la caducidad del procedimiento como un mecanismo susceptible de establecerse en beneficio de la seguridad jurídica. Así, M. GÓMEZ PUENTE (*Prescripción, caducidad y perención administrativas*, «Justicia Administrativa», núm. 4, 1999, pág. 38), señala que la caducidad —lo que él denomina perención— persigue «poner fin a la inseguridad jurídica inherente a toda situación de pendencia».

(57) Un extracto de la misma puede consultarse en «Quincena Fiscal», núm. 6, Aranzadi, 1997, págs. 17 y ss.

acerca de su situación jurídica. Consideremos también legítimo pretender que, cuando existe un procedimiento en curso susceptible de alterar dicha situación, el consiguiente estado de pendencia se resuelva en el menor tiempo posible. De ello, sin embargo, no puede hacerse derivar la necesidad de que, transcurrido el plazo señalado en la ley, el procedimiento caduque. En primer lugar, porque estas supuestas exigencias del principio de seguridad jurídica no pueden contemplarse aisladamente, sin considerar el evidente interés público, de base constitucional, a que la Administración cumpla los mandatos del ordenamiento, y en particular los del ordenamiento tributario —necesidad que queda claramente entorpecida si se le impide proseguir el procedimiento de comprobación—. Y, como ya hemos razonado, para resolver la tensión expuesta el legislador goza de una amplia libertad de configuración, siendo así que en el caso presente ha optado justamente por excluir de forma expresa la caducidad del procedimiento de liquidación, lo que quiere decir que no considera oportuna la aplicación de esta técnica. Pero es que, por otra parte, la alternativa que aquí cuestionamos no eliminaría en absoluto la incertidumbre del interesado si, como parece que debe convenirse, la caducidad de un procedimiento no impide la iniciación posterior de otro con idéntico objeto y finalidad —lo que supondría una nueva interrupción de la prescripción— (58). Desde este último punto de vista, resulta mucho más efectiva la solución prevista en la legislación vigente para el procedimiento inspector, consistente en negar el efecto interruptor de la prescripción al acto de iniciación del procedimiento en caso de que la resolución no se adopte en el plazo debido (59). Esta consecuencia, unida a la posibilidad que a partir de ese momento se brinda al interesado de realizar ingresos con el carácter de «espontáneos» (60), protege a nuestro juicio mucho más eficazmente la posición del particular.

En resumidas cuentas, carece de solidez alguna la pretensión de establecer un anclaje inmediato en la Constitución para el instituto de la caducidad. Y, aunque no es éste el lugar de ocuparse de cuestiones de mera legalidad, tampoco creemos que la aplicación de la citada técnica a los procedimientos de liquidación pueda defenderse desde la normativa vigente, como en algún caso se ha hecho (61). Si ya desde la promulgación de la Ley 30/1992 —que fue la que reguló como novedad la posibilidad de entender caducados los procedimientos iniciados de oficio— sostuvimos que el artículo 105.2 LGT representa un impedimento insoslayable para aplicar la caducidad en los procedimientos de liquidación tributaria (62), hoy por hoy esta interpreta-

(58) Como indica J. SÁNCHEZ PEDROCHE (*op. cit.*, pág. 85), «la extinción del procedimiento (...) no afecta al derecho en sí mismo considerado que tiene una vida jurídica independiente del procedimiento en que pretendió actuarse. (...) Mientras determinados modos de conclusión del procedimiento, como la renuncia, sí que tienen efectos sobre el plano material del derecho en el que dicho procedimiento se proyecta, otros, como el desistimiento y la caducidad, no comportan las mismas consecuencias, habida cuenta de que estos últimos mecanismos circunscriben sus efectos al plano formal o adjetivo». En el mismo sentido, J. TEJERIZO LÓPEZ M. (*op. cit.*, pág. 718). De idéntica opinión, M. GÓMEZ PUENTE (*op. cit.*, pág. 40).

(59) Artículo 29.3 LDGC.

(60) Artículo 31 *quater* RGIT.

(61) Son favorables a la aplicación de la caducidad en el procedimiento inspector, incluso tras la reforma operada por la Ley 4/1999 en la disposición adicional quinta de la LRJAP y PAC, P. M. HERRERA MOLINA y M. PÉREZ DE AYALA BECERRIL (*Plazos preclusivos y perención del procedimiento inspector [Interpretación correctiva del artículo 29 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente y posible ilegalidad de su desarrollo reglamentario]*), «Quincena Fiscal», núm. 9, 2000, en especial las págs. 16 y 17).

(62) Así lo sostuvimos, en efecto, con anterioridad en nuestro trabajo *Los procedimientos tributarios y la Ley 30/1992, desde la nueva perspectiva de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías*

ción nos parece ineluctable tras la última reforma de la disposición adicional quinta de aquella ley por obra de la Ley 4/1999, de 13 de enero, en virtud de la cual los efectos del incumplimiento del plazo en los procedimientos tributarios serán, *en todo caso*, los previstos en su normativa específica. Una normativa que, como se ha dicho, niega precisamente la caducidad del procedimiento.

5. La tutela judicial efectiva en la regulación de los procedimientos tributarios

5.1. CONSIDERACIONES GENERALES

De todos los preceptos constitucionales que han de condicionar de manera inmediata el régimen legal del procedimiento de aplicación de los tributos, es el artículo 24.1 CE, en cuanto consagra el principio de tutela judicial efectiva, uno de los que a nuestro modo de ver más necesitado se encuentra en la actualidad de atención e impulso por parte del legislador. Debe destacarse, sin perjuicio de ello, que en los últimos años hemos asistido a una primera oleada de modificaciones de la normativa tributaria orientadas precisamente a mejorar la situación desde la perspectiva del indicado principio. Ahí están, entre otras medidas, la posibilidad —introducida por la Ley 25/1995, de modificación parcial de la LGT— de obtener, sin necesidad de prestar garantías, la suspensión de los actos tributarios cuya ejecución pueda causar daños de reparación difícil o imposible (art. 22 TAPEA); o la eliminación, por la LDGC, de la doble instancia obligatoria en vía económico-administrativa, mediante el establecimiento de la opción por reclamar directamente ante el TEAC [arts. 37 LDGC y 5.b) TAPEA]. Se trata, sin embargo, de reformas a todas luces insuficientes para situar el derecho a la tutela judicial de los interesados en el nivel de protección que la Norma Fundamental reclama. Para alcanzar este fin, son todavía muchas las cuestiones pendientes de ser atendidas y resueltas. Intentaremos, a partir de aquí, espigar las más importantes.

Con el citado propósito parece conveniente comenzar recordando cuáles son, a tenor de nuestra jurisprudencia constitucional, las exigencias elementales que derivan del principio objeto de atención. El corolario principal de su vigencia es, naturalmente, la posibilidad de acceder al proceso para la defensa de la propia situación jurídica. La satisfacción del derecho exige que su titular obtenga un pronunciamiento del órgano judicial, fundado en Derecho, sobre el fondo de la cuestión sometida a su conocimiento (63), si bien obviamente no es necesario el éxito de la pretensión ejercitada (64). La protección que el derecho dispensa ha de ser efectiva, lo que deriva también

de los Contribuyentes, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1998, págs. 126 y ss.

(63) Tomando como referente el FJ 5 de la STC 4/1988, de 21 de enero, en el que se resumen con claridad las derivaciones elementales de este principio, «la doctrina de este Tribunal ha aclarado, también reiteradamente, que el artículo 24.1 CE implica tanto el derecho de acceso al proceso como el de obtener un pronunciamiento sobre la pretensión ejercitada».

(64) Es esta una circunstancia obvia, que el Tribunal Constitucional afirma del siguiente modo: «el derecho fundamental se satisface con una resolución de fondo fundada en Derecho, en principio, pero no exige, como reitera la Sentencia de 21 de diciembre de 1987 en recurso de amparo 1168/1986 respecto a la ejecución, “en todo caso o con independencia de las circunstancias concurrentes” el éxito de la pretensión» (STC 4/1988, de 21 de enero, FJ 5).

en la necesidad de que la ejecución de las resoluciones favorables quede suficientemente garantizada (65). Por otra parte, debido a su propia naturaleza «prestacional», el derecho se configura enteramente a partir de las normas legales, que son las que han de concretar su significado y establecer las condiciones para su ejercicio. Quiere esto decir que la determinación de su contenido en positivo corresponde al legislador, sin que venga de ningún modo prefigurado constitucionalmente; es decir, se trata de un derecho a obtener la tutela de los órganos judiciales en la forma que la ley disponga para cada caso concreto y con sometimiento a los requisitos previstos en ella (66). Tal circunstancia determina entre otras cosas que, si bien representa una exigencia elemental del principio que el interesado obtenga una respuesta fundada en Derecho —favorable o no— a cada una de sus pretensiones, para que así sea resulta indispensable que se siga el cauce oportuno y se observen las formalidades previstas en las normas reguladoras del proceso (67). No obstante, esto no significa que la conformación legal del cauce para obtener la tutela de los tribunales se encuentre exenta de limitaciones constitucionales. En particular, será preciso que cualquier requisito o formalidad que represente un obstáculo para acceder al proceso venga justificado por la finalidad de proteger otros valores constitucionales, además de ser necesario, razonable y no excesivo respecto del fin que se persigue al imponerlo (68). Por último, resulta contrario a las exigencias del principio de tutela judicial efectiva

(65) La misma sentencia citada en notas anteriores recuerda, en efecto, que la ejecución de las sentencias constituye «no sólo parte integrante del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva que el artículo 24.1 CE reconoce, sino también un principio esencial de nuestro ordenamiento, destacando “el lugar central que el respeto a los fallos judiciales y su efectivo cumplimiento ocupan en un Estado de Derecho como el que la Constitución proclama en su artículo 1” (STC 167/1987, FJ 2)» (STC 4/1988, FJ 5).

(66) Una vez más la STC 4/1988 resume este aspecto de la naturaleza del derecho a la tutela judicial, declarando que, «no tratándose de un derecho de libertad, sino de un derecho prestacional, el de tutela judicial efectiva en sus diversas vertientes es conformado por las normas legales que determinan su alcance y contenido concretos y establecen los requisitos y condiciones para su ejercicio» (FJ 5).

(67) Esta es, básicamente, la razón que llevó a la STC 168/1987, de 29 de octubre, a desestimar el recurso de amparo, pues el motivo de su interposición era la falta de contestación del órgano judicial *a quo* a ciertas alegaciones que simplemente resultaban improcedentes en sede ejecutiva, fase en que el asunto ya se encontraba. El Tribunal Constitucional niega que el juez o tribunal haya de considerar y rebatir uno por uno los argumentos de las partes, «discutiendo expresamente todas sus alegaciones por extemporáneas u ociosas que puedan resultar para la decisión final» (FJ 4).

(68) La STC 141/1988 declara, en este sentido, que «las limitaciones impuestas al ejercicio del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva no sólo han de responder a una finali-

dad constitucionalmente legítima, sino que han de ser razonables y proporcionadas en relación con el objetivo pretendido y no han de afectar al contenido esencial del derecho» (FJ 7). Por su parte, la STC 60/1989, de 16 de marzo, afirma, entre otras cosas, lo siguiente: «En principio, y con fundamento en el artículo 24.1 de la Constitución, ha de entenderse que el derecho a la tutela judicial allí reconocido puede verse conculcado por aquellas normas que impongan condiciones impeditivas u obstaculizadoras del acceso a la jurisdicción, siempre que los obstáculos legales sean innecesarios y excesivos y carezcan de razonabilidad y proporcionalidad respecto de los fines que lícitamente puede perseguir el legislador —SSTC 158/1987, de 20 de octubre, FJ 4, y 206/1987, de 21 de diciembre, FJ 5—» (FJ 4). Finalmente, la ya citada STC 4/1988 invoca esta doctrina, recordando que la configuración legal del cauce de acceso al proceso no está exenta de toda limitación constitucional, «pues, como se decía en nuestra Sentencia de 21 de diciembre de 1987, con cita de la STC 158/1987, de 2 de octubre (FJ 4) el obstáculo (del acceso al proceso) deberá obedecer a razonables finalidades de protección de bienes e intereses constitucionalmente protegidos, advirtiendo —con mención del ATC 171/1986, de 19 de diciembre (recurso de amparo 1223/1985) que el derecho a la tutela judicial efectiva puede verse conculcado por aquellas normas que impongan condiciones impeditivas u obstaculizadoras (del acceso a la jurisdicción), siempre que los obstáculos legales sean innecesarios y excesivos y carezcan de razonabilidad y proporcionalidad respecto de los fines que lícitamente puede perseguir el legislador en el marco de la Constitución» (FJ 5).

el establecimiento de medidas, no ya impeditivas, sino meramente disuasorias del acceso al proceso, ya sea en forma de requisitos para poder plantear la impugnación, ya consistan en anudar consecuencias perjudiciales al ejercicio de este derecho por su titular (69).

Expuesto así de forma muy resumida su significado, seguidamente abordamos el examen de algunos de los aspectos de la normativa reguladora de los procedimientos tributarios que suscitan o pueden suscitar más serios reparos al ser contemplados desde la perspectiva que este principio proporciona.

5.2. UN SUPUESTO DE NEGACIÓN INJUSTIFICADA DE ACCESO AL PROCESO: LA IMPUGNACIÓN FUERA DE PLAZO DE LOS ACTOS TÁCITOS DESESTIMATORIOS DE LAS RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS

El primero de los preceptos cuya aplicación estricta puede ocasionar una lesión irreparable del derecho a obtener la tutela jurisdiccional es el artículo 23.1 del Texto Articulado del Procedimiento Económico-Administrativo, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre (en adelante, TAPEA). En él se establece, primeramente, el plazo de un año como límite temporal máximo para la resolución de las reclamaciones interpuestas en la citada vía. A continuación la norma establece la posibilidad de que el interesado, una vez cumplido el citado período sin haber obtenido una respuesta expresa, considere desestimada su pretensión e interponga el recurso procedente, cuyo plazo se contará a partir del día siguiente a aquél en que la desestimación deba entenderse producida. Si «el recurso procedente» fuera el de alzada ordinario ante el TEAC, su plazo de interposición es de quince días (art. 37.1 TAPEA), es decir, el mismo que si la impugnación se dirigiese contra una resolución expresa; si, por el contrario, lo que procede es interponer el recurso contencioso-administrativo, el plazo de impugnación es de seis meses, conforme al artículo 46.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA en lo sucesivo), frente a los dos meses que establece el mismo precepto para recurrir los actos expresos. Una interpretación rigurosa de las normas citadas conduce, como se ve, a que la falta de resolución tempestiva del órgano económico-administrativo provoque la apertura automática del plazo preclusivo de quince días o de seis meses para impugnar contra la desestimación tácita de la reclamación. Esto significa que, en caso de no obtener respuesta a la misma en el plazo legalmente previsto, el interesado no tiene la opción de esperar la resolución expresa, sino que necesariamente deberá impugnar el acto tácito, dado que, si queda a la expectativa de que el órgano administrativo resuelva, su pretensión se puede ver definitivamente frustrada una vez transcurridos los plazos para recurrir. Es decir, la regulación expuesta

(69) Ya la STC 162/1985, de 29 de noviembre, afirmaba: «Podría teorizarse —y posiblemente llegarse a una conclusión afirmativa— si el consabido artículo 17 del Reglamento de Viviendas de Renta Limitada, al imponer una renuncia en el expediente expropiatorio a “cualquier género de reclamación o recurso”, está introduciendo en el mencionado derecho fundamental un obstáculo impeditivo de su ejercicio o, por lo menos, gravemente entorpecedor

del mismo» (FJ 2; la cursiva es nuestra). En la misma línea, la STC 60/1989, afirma que, «en abstracto, también puede constituir una violación del citado derecho fundamental la imposición de requisitos o consecuencias no ya impeditivas u obstaculizadoras, sino meramente limitativas o *disuasorias* del ejercicio de las acciones o recursos legalmente habilitados para la defensa jurisdiccional de derechos o intereses legítimos» (FJ 4; la cursiva es nuestra).

permite en definitiva a la Administración obtener provecho de su propia torpeza —eludiendo resolver y dejando transcurrir el plazo de recurso— e invocar en su beneficio el silencio administrativo negativo, instituto cuyo fundamento es justamente proteger al interesado contra el incumplimiento administrativo del plazo de resolución. Le basta para ello con alegar frente al recurso extemporáneo la excepción de acto —tácito— consentido, bloqueando así el acceso del interesado al proceso y privándole de la posibilidad de obtener un pronunciamiento judicial de fondo.

Ante los reparos naturales que una situación como la expuesta suscita, no es extraño que el mismo problema en sustancia —negativa judicial a resolver sobre el fondo del asunto por haberse impugnado fuera de plazo la desestimación tácita de un recurso administrativo— se sometiese hace ya algún tiempo al juicio del Tribunal Constitucional. Con ocasión de ello, la STC 6/1986, de 21 de enero, excluyó de raíz que el plazo para impugnar la desestimación tácita pudiera computarse del mismo modo que cuando la pretensión del interesado ha sido rechazada mediante un acto expreso. Sentada de forma tajante esta conclusión general, la sentencia estimó razonable, para satisfacer las exigencias del derecho a la tutela judicial en aquel caso concreto, que se aplicase al acto tácito desestimatorio el régimen entonces vigente para los actos defectuosamente notificados, lo que equivalía como mínimo a ampliar el plazo del recurso contencioso-administrativo contra el acto tácito en seis meses, tiempo suficiente para entender que el interesado había impugnado tempestivamente y debía, en consecuencia, otorgarse el amparo solicitado, obligando al tribunal de lo contencioso a decidir sobre el fondo del asunto (70).

A pesar de todo, el citado pronunciamiento no dejaba la cuestión definitivamente resuelta en todos sus aspectos. De hecho, la jurisprudencia posterior del Tribunal Supremo sobre el problema ofreció soluciones discrepantes entre sí (71). En algunas ocasiones, se optó por dispensar a la resolución tácita

(70) Señala el Tribunal en el ya citado fundamento jurídico 3.c): «En el presente caso, como hemos indicado, no puede calificarse de razonable —y menos aún de interpretación más favorable a la efectividad del derecho fundamental— una interpretación que computa el plazo para recurrir contra la desestimación presunta del recurso de reposición como si se hubiera producido una resolución expresa notificada con todos los requisitos legales; puede, en cambio, responder a tales criterios una interpretación que equipare este supuesto a la notificación defectuosa —incluso si se quiere a una notificación defectuosa que contenga el texto íntegro del acto—, y es claro que en este caso no existe la causa de inadmisibilidad aplicada por la sentencia».

(71) En las Sentencias de 28 de septiembre y de 10 de noviembre de 1999 (RJ 1999/6973 y 1999/8424), el propio Tribunal Supremo reconoce el carácter oscilante de su doctrina. Particularmente ilustrativas de esta variabilidad resultan las palabras que seguidamente reproducimos, extraídas del fundamento jurídico 2 de la primera de dichas sentencias: «Ciertamente, hemos de poner de relieve que el Tribunal

Supremo no ha mantenido un criterio sostenido y uniforme respecto de esta cuestión del plazo computable, en el supuesto de silencio administrativo, desde la presentación del recurso de reposición hasta la válida interposición del recurso contencioso. En no escasos supuestos, se ha venido exigiendo por este Tribunal, sin objeción ni matización alguna, la presentación del escrito de interposición del recurso contencioso-administrativo en el estricto plazo de un año previsto literalmente en el artículo 58 de la antecitada Ley Jurisdiccional, en los casos de desestimación tácita del recurso de reposición. En otros supuestos, se ha incrementado dicho plazo en tres meses, cuando se trataba de la denegación presunta del recurso de alzada —Sentencias, entre otras, de 30 de marzo, 5 de mayo y 26 de julio de 1989, y 14 de marzo de 1991—. También se ha sostenido en Sentencias de 24 de febrero de 1988 y 4 de mayo de 1990, la rehabilitación del plazo de impugnación, hasta que la Administración cumpla su obligación de resolver expresamente el recurso ante ella deducido. Pero en la Sentencia de 16 de octubre de 1987 se inicia una nueva postura en la solución de este problema, seguida por la de

ta desestimatoria el tratamiento expuesto, lo que significaba, en suma, prolongar en seis meses el plazo establecido en las normas para su impugnación —aplicando el hoy derogado artículo 79.4 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 (LPA en lo sucesivo)— (72). Otras veces, sin embargo, el propio Tribunal Supremo ha considerado suficiente, para satisfacer las exigencias del derecho a la tutela judicial efectiva, que el plazo legal de impugnación de la desestimación tácita sea más extenso que el previsto para el supuesto de resolución desestimatoria expresa (73). Este último razona-

28 de noviembre de 1989, 14 de octubre de 1992 y otras (...) concluyéndose que puede calificarse de razonable una interpretación que compute el plazo para recurrir contra la desestimación presunta del recurso de reposición, como si se hubiese producido una notificación defectuosa».

(72) En este sentido, la STS de 28-9-1999 (RJ 1999/6973), en su fundamento jurídico 2, declara: «en la Sentencia de 16 de octubre de 1987, se inicia una nueva postura en la solución de este problema, seguida por la de 28 de noviembre de 1989, 14 de octubre de 1992 y otras, que trata de armonizar la interpretación del referido artículo 58.2 [de la LJCA de 1956], con las exigencias del Texto Constitucional expresado en su artículo 24, y con lo declarado por el Tribunal Constitucional en las Sentencias de 21 de enero de 1986 y 21 de diciembre de 1987, según el cual, en estos casos de silencio negativo, puede entenderse que el interesado conoce el texto del auto administrativo, denegado por silencio, pero no los demás extremos que deben constar en toda notificación, por lo que debe entenderse como defectuosamente notificado tal acto o resolución, de acuerdo con la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958, artículo 79, y sólo surtirá efecto a partir de la fecha en que se haga manifestación expresa en tal sentido por el interesado o se interponga el recurso pertinente, o por el transcurso de seis meses —art. 79.4 de la LPA—, concluyéndose que puede calificarse de razonable una interpretación que compute el plazo para recurrir contra la desestimación presunta del recurso de reposición, como si se hubiese producido una notificación defectuosa. Todo lo cual da lugar y habilita una interpretación del repetido artículo 58 más acorde con el artículo 24 de la Constitución, aplicándose el artículo 79 de la Ley de Procedimiento Administrativo en el sentido de entenderse ampliado en seis meses el plazo de un año del artículo 58.2, interpretado como acabamos de exponer, no menos que con arreglo al principio de seguridad jurídica a que responde tal solución». Sorprende no obstante que el Tribunal Supremo invoque aquí la STC de 21 de diciembre de 1987 para terminar ofreciendo una solución —aplicación del art. 79.4 de la LPA— que la citada sentencia rechaza tajantemente. I. LARIO GARCÍA (*El silencio en vía económico-administrativa: plazo para recurrir según la jurisprudencia y la nueva legislación administrativa*, «Impuestos», II, 1993, pág. 615), se expresa en términos críticos en

relación con la STS de 25 de marzo de 1993, en la que el Tribunal Supremo ofreció una solución idéntica, declarando también aplicable el artículo 79.4 de la LPA: «Pasados los seis meses nos encontraríamos en la misma situación a la que precisamente esta sentencia del Tribunal Supremo debería dar solución, que es la de un administrado a quien el organismo administrativo correspondiente no le ha comunicado sus derechos, que por ignorancia, dejadez o voluntad no se ha preocupado de averiguar por sí mismo de cuáles son éstos y al que, por el mero transcurso del tiempo y sin aviso previo, se le priva de su derecho a recurrir una resolución presunta, alegándose que ha prescrito su plazo para recurrir dicha resolución. Me parece que una mera ampliación del plazo para recurrir no es una solución satisfactoria al caso que nos ocupa, pues lo único que logra es aplazar el problema unos meses, pero sin garantizar de un modo efectivo los derechos del administrado, fin que debería ser el perseguido si prestamos atención a los argumentos esgrimidos en la sentencia».

(73) En este sentido, véase entre las recientes, la STS de 26-3-1999 (RJ 1999/3735): «el legislador ha tenido en cuenta la situación del interesado en los supuestos de falta de resolución expresa, ampliando el plazo normal para la interposición del contencioso, desde los dos meses a contar desde la notificación de la resolución expresa de la reposición, hasta un año medido desde la interposición del recurso de reposición. Respetando con ello el principio también constitucionalmente protegido, de la seguridad jurídica —art. 9.3 de la CE—, que indudablemente se vería infringido si, con la interpretación que propugna el recurrente, hubieran de quedar, en los casos de silencio, indefinidamente abiertos los plazos para acceder a la vía judicial contencioso-administrativa. (...) Siendo, además de advertir, que la interpretación que se defiende en la sentencia recurrida, que se atiene a la literalidad del artículo 58.2 LJCA, es compatible con el artículo 24.1 de la Constitución, ya que la tutela judicial efectiva que en el mismo se concede, ha de serlo en los términos que las leyes procesales determinen; siendo así que en el caso que se resuelve, aparece tajantemente señalado un plazo para recurrir, de un año, suficientemente amplio, para que el interesado pueda conocer las consecuencias perjudiciales que pueden seguirse de su propia inactividad, frente al efecto presuntamente desestimatorio de la reposición por el transcurso del plazo legal de

miento podría llevar por ejemplo a considerar admisible el plazo vigente para impugnar en vía judicial las resoluciones tácitas de los órganos económico-administrativos, dado que como se ha dicho la LJCA amplía para estas hipótesis dicho plazo de dos a seis meses. Sin embargo, ninguna de las soluciones apuntadas ataja el problema de fondo, que no es otro que la indefensión en que el interesado queda si, habiendo decidido esperar la resolución expresa a que tiene derecho, el plazo para impugnar la desestimación tácita queda cerrado y la Administración incumple indefinidamente su obligación de resolver. Alguna vez, en fin, el mismo órgano judicial ha entendido que el plazo para recurrir en estos casos debe mantenerse abierto, sin límite temporal alguno, en tanto la Administración no dicte una resolución expresa (74). Pues bien, de entre todas las soluciones expuestas, esta última es, a nuestro juicio, y como enseguida trataremos de explicar, la única verdaderamente respetuosa con el principio de tutela judicial efectiva.

En nuestra opinión, el problema analizado debe valorarse también a la luz de ciertas consideraciones que el Tribunal Supremo y el legislador no siempre parecen haber tenido en cuenta. En primer lugar, si bien es cierto que la STC 6/1986 estimó razonable en aquella ocasión aplicar al acto tácito desestimatorio un régimen —el previsto en el art. 79.4 LPA para las notificaciones defectuosas que contuvieran el texto íntegro del acto— que únicamente suponía ampliar de hecho en seis meses el plazo de impugnación, lo que no dijo fue que esta solución fuese la idónea para todos los casos. Simplemente se limitó a afirmar que no puede ser peor tratado quien no ha obtenido respuesta que quien, aunque sea de forma defectuosa, ha sido notificado al menos del texto íntegro de la resolución. Y como este criterio era suficiente entonces para apreciar el motivo de amparo, no vio necesario profundizar más en la cuestión. De ahí que lo verdaderamente decisivo de dicha sentencia sea, a nuestro modo de ver, que en ella se rechaza inequívocamente la posibilidad de dispensar peor trato a quien no recibe respuesta administrativa que a quien, aunque sea de forma defectuosa, ha sido informado por la Administración de la decisión expresa desestimatoria de su recurso (75). En este sentido, debe recordarse que la posibilidad de que las notificaciones defectuosas surtan efecto por el simple transcurso de seis meses ha quedado suprimida de la regulación del procedimiento económico-administrativo por obra del reglamento de 1996 (RPREA a partir de ahora), que

un mes sin que la Administración dicte resolución expresa —art. 54.1 LJCA—. Por lo que en absoluto cabría tachar de desproporcionada, ni contraria con el artículo 24.1 de la Constitución Española la redacción del tan citado artículo 58.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa» (FJ 3).

(74) Así, en el fundamento jurídico 3 de la STS de 21-6-1999 (RJ 1999/6275), en la que se invoca la doctrina del Tribunal Constitucional: «El Tribunal Constitucional (Sentencias 6/1986, de 21 de enero y 204/1987, de 21 de diciembre) ha entendido que el administrado no debe ser peor tratado como consecuencia del juego de plazos preclusivos cuando su petición o recurso es denegado por silencio sin notificación alguna que cuando se le notifica en forma defectuosa la resolución expresa dictada como consecuencia de su recurso o petición, pues caso de no acep-

tar la interpretación ampliadora se daría un trato más favorable a la posición de la Administración al beneficiarse de la preclusión de los plazos en mayor medida cuanto mayor sea el incumplimiento de su deber».

(75) En efecto, así se desprende del siguiente pasaje de la sentencia antes mencionada, integrante también de su fundamento jurídico 3.c): «En estos casos puede entenderse que el particular conoce el texto íntegro del acto —la denegación presunta por razón de la ficción legal—, pero no los demás extremos que deben constar en la notificación, dado que el legislador no lo estima así ni en el caso de notificación expresa en que consta el contenido íntegro del acto, en cuyo supuesto el artículo 79.3 y 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo determina el régimen aplicable».

siguió en este punto la solución introducida unos años antes por la Ley 30/1992 para el ámbito administrativo general. Así, conforme al régimen vigente, la notificación defectuosa únicamente puede surtir efecto desde que el interesado realice actuaciones que supongan el conocimiento de la existencia y el contenido del acto (art. 78.4 RPREA). Por tanto, para guardar la coherencia con la doctrina constitucional expuesta, la solución no puede ser otra a nuestro juicio que diferir la apertura del plazo de impugnación del acto tácito a ese momento. Lo que prácticamente equivale a mantener abierta indefinidamente la posibilidad de impugnar en tanto no se produzca una resolución administrativa expresa (76).

No creemos que sea razonable rechazar la solución propuesta alegando exigencias de seguridad jurídica (77), teniendo en cuenta que la única responsable de la incertidumbre que se produce en estos casos es la Administración que, estando obligada a resolver, no lo hace, y que en cualquier momento podrá subsanar la situación de provisionalidad que ella misma provoca, simplemente cumpliendo con su deber (78). Por otra parte, la propia normativa vigente acepta, como acaba de verse, situaciones similares de pendencia del procedimiento cuando la notificación es defectuosa. El problema es que, como veíamos al principio, la regulación vigente de los plazos de impugnación, tanto en vía administrativa como en sede judicial, resulta poco compatible con la interpretación propuesta. Precisamente por esta razón creemos que puede dudarse seriamente de su conformidad con las exigencias del principio de tutela judicial efectiva.

Es cierto que la situación de indefensión que puede producir una aplicación rigurosa de los referidos preceptos podría quedar paliada en algunos casos aplicando la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional en otro de sus pronunciamientos. Nos referimos a la STC 204/1987, de 21 de diciembre, en cuya virtud la ejecución de un acto cuya impugnación había sido desestimada por silencio equivale a la desestimación expresa del recurso, por lo que reabre la posibilidad de recurrir, aunque no se hiciera así en su día contra la desestimación tácita (79). Ahora bien, con ello no se resuelve la cuestión si

(76) En efecto, pues aunque en algún supuesto podrá presumirse que el interesado tiene conocimiento del acto tácito desestimatorio desde el momento en que éste se produce, ello no puede de ningún modo a nuestro juicio considerarse suficiente para que se abra el plazo de impugnación, con arreglo a las normas sobre notificaciones defectuosas. El interesado tiene, por una parte, la opción legítima de esperar a que la Administración cumpla con su deber de resolver expresamente. De otra parte, con arreglo a la letra de la LRJAP y PAC, para que la notificación defectuosa —la desestimación tácita en este caso— surta efecto, no basta con que pueda presumirse que la resolución es conocida, sino que es necesario que el interesado realice actuaciones que supongan dicho conocimiento, y no se dará tal circunstancia si éste, decidiendo esperar a la resolución expresa, se limita precisamente a no realizar ninguna actuación.

(77) No obstante, así lo hace el Tribunal Supremo en alguna de sus sentencias, si bien ya

hemos dicho que su jurisprudencia sobre el asunto es variable. En este sentido, el fundamento jurídico 3 de la ya citada Sentencia de 26-3-1999 (RJ 1999/3735) estima que el principio constitucional de seguridad jurídica se vería indudablemente infringido «si, con la interpretación que propugna el recurrente, hubieran de quedar, en los casos de silencio, indefinidamente abiertos los plazos para acceder a la vía judicial contencioso-administrativa».

(78) En palabras de J. GONZÁLEZ PÉREZ, F. GONZÁLEZ NAVARRO y J. J. GONZÁLEZ RIVAS (*Comentarios a la Ley 4/1999, de 13 de enero, de modificación de la Ley 30/1992*, Civitas, 1999, pág. 464), «no existiendo terceros interesados, cuando estamos ante una relación bilateral administrado-Administración está en manos de ésta acabar con la situación de incertidumbre que supone la no fijación de plazo para recurrir, cumpliendo con el elementalísimo deber de resolver».

(79) Véase el fundamento jurídico 5 de la citada sentencia.

—como puede suceder cuando la impugnación no va acompañada de la suspensión del acto— la ejecución tuviera lugar antes de expirar el plazo de resolución del recurso interpuesto —por ejemplo, mediante el pago en período voluntario, si se trata de una liquidación tributaria recurrida en vía económico-administrativa— o, teniendo lugar después, dicha ejecución ha sido aceptada por el interesado confiando en que la estimación expresa posterior de su recurso permitirá el restablecimiento de su derecho. La jurisprudencia expresa sí es operativa en principio cuando se produzca la desestimación tácita de recursos contra actos cuya ejecución ha quedado suspendida. Pero en los casos más relevantes dicha situación obligaría a la Administración a resolver expresamente el recurso para poder ejecutar el acto discutido —art. 20.8 del Reglamento General de Recaudación—, por lo que la situación contemplada —desestimación tácita del recurso, que se traduce en la ejecución del acto impugnado— sería a todas luces irregular y, por tanto, el acto de ejecución podría discutirse directamente por motivos de legalidad ordinaria, sin necesidad de ir contra la resolución tácita que le sirve de base. En suma, la utilidad de esta doctrina constitucional se restringe en la práctica al supuesto en que, desestimada tácitamente una reclamación, el acto recurrido no se ejecuta sino hasta un momento posterior, cuando ya ha transcurrido el plazo previsto en la ley para impugnar la desestimación tácita, y el interesado decide en ese momento no seguir esperando la resolución expresa del recurso. Razón por la cual seguimos pensando que la única solución posible desde el prisma del derecho a la tutela judicial efectiva es excluir el sometimiento a plazo de la impugnación de los actos tácitos, permitiendo que éstos se recurran en cualquier momento mientras la Administración mantenga su silencio.

5.3. HIPÓTESIS EN LAS QUE EL PROCEDIMIENTO ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REPRESENTA UN OBSTÁCULO IRRAZONABLE O DESPROPORCIONADO PARA ACCEDER AL PROCESO

Hemos visto más atrás que el Tribunal Constitucional concibe el derecho fundamental a obtener la tutela de los tribunales como derecho de configuración legal, lo que determina que el recurso a la jurisdicción se haya de producir conforme a los requisitos y con las limitaciones que la ley imponga en cada caso. Ello, sin embargo, no significa por supuesto que el establecimiento de formalidades u obstáculos para acceder al proceso no se encuentre de ninguna forma condicionado por la Norma Fundamental. En particular, como también ha quedado dicho, debe rechazarse cualquier requisito o formalidad cuya imposición no obedezca a la razonable finalidad de proteger otro bien digno de tutela constitucional, o que, aun respondiendo a este propósito, haya de considerarse desproporcionado con el fin perseguido, por muy legítimo que éste pueda ser (80). Pues bien, pensamos que la regulación de la vía económico-administrativa adolece, desde el punto de vista indicado, de algunas deficiencias serias.

(80) Recordemos, a este fin, las palabras de la STC 60/1989, citada en una nota anterior: «el derecho a la tutela judicial (...) puede verse conculcado por aquellas normas que impongan condiciones impeditivas u obstaculizadoras del

acceso a la jurisdicción, siempre que los obstáculos legales sean innecesarios y excesivos y carezcan de razonabilidad y proporcionalidad respecto de los fines que lícitamente puede perseguir el legislador» (FJ 4).

El primer punto digno de censura es, sin duda, la excesiva duración del procedimiento de resolución de reclamaciones, cuyo plazo legal máximo es de un año y que con frecuencia se dilata de hecho en el tiempo mucho más allá del indicado período. Permítasenos insistir en este aspecto porque, si bien es verdad que se trata de un extremo reiteradamente criticado por la doctrina, no es menos cierto que el legislador sigue haciendo oídos sordos a la denuncia unánime que del problema vienen efectuando los especialistas y, por supuesto, los afectados (81). Se trata por otra parte de una cuestión trascendental, pues la lentitud del remedio administrativo previo al proceso debilita en gran medida a nuestro juicio el fundamento legitimador de su propia existencia (82). Somos conscientes de que para resolver la situación es preciso afrontar una reforma profunda de la vía económico-administrativa que, con toda seguridad, no debe abordarse con ligereza o apresuramiento; pero el problema es que hasta la fecha brillan por su ausencia los esfuerzos orientados a posibilitar un cambio futuro de la situación.

Esta desmesurada tardanza en la resolución de las reclamaciones contribuye además a agravar algunas deficiencias de la vía económico-administrativa que de otro modo podrían, si no pasar desapercibidas, sí al menos provocar en los afectados una menor sensación de agravio. Ha quedado por fortuna superado el tiempo en que el interesado podía verse obligado a transitar hasta por dos instancias —con una duración de un año cada una de ellas— antes de poder acudir a la jurisdicción. Con independencia de las críticas que merezca desde el punto de vista técnico (83), la posibilidad intro-

(81) Véase como ejemplo el comentario que a este respecto hace J. TEJERIZO LÓPEZ M. (*op. cit.*, págs. 722-723): «El principal problema que presenta la situación de las reclamaciones económico-administrativas radica en la tardanza, muchas veces insoportable, en resolver los asuntos que se someten al conocimiento de los TEA. Ni siquiera las reglas que disciplinan el silencio negativo y que, por ello, permiten acudir a las instancias sucesivas administrativas o jurisdiccionales, pueden considerarse un lenitivo suficiente. Parece claro que el comportamiento de los TEA no puede considerarse *stricto sensu* una violación al derecho a un proceso público sin dilaciones indebidas contenido en el artículo 24.2 CE, porque el Tribunal Constitucional lo ha aplicado siempre frente a la inacción o tardanza de los jueces y tribunales de justicia. Pero no cabe la menor duda de que, desde un punto de vista material, la lesión de los derechos e intereses legítimos de los particulares se produce igualmente por el comportamiento de los TEA. Al contribuyente que ha reclamado contra una liquidación tributaria le produce los mismos perjuicios tanto la tardanza de un TEA como la tardanza de un Tribunal Superior de Justicia en resolver la controversia planteada, y no digamos si a la tardanza de uno se añade sucesivamente el retraso del otro. La condena jurídica, y moral, que se contiene en las sentencias del Tribunal Constitucional cuando aprecia la vulneración de este derecho, se podría aplicar *ad litteram* al comportamiento de los TEA. Esto resulta particularmente relevante en los casos en que la dilación se achaca a los defectos

estructurales de la organización. Así, el Tribunal Constitucional ha señalado en la Sentencia 223/1988, de 24 de noviembre (confirmada después muchas veces, como en las Sentencias 50/1989, de 21 de febrero, y 180/1996, de 12 de noviembre, entre otras muchas): "Excluir, por lo tanto, del derecho a un proceso sin dilaciones indebidas las que vengan ocasionadas por defectos de estructura de la organización judicial sería tanto como dejar sin contenido dicho derecho frente a esa clase de dilaciones". No nos cabe ninguna duda de que esta afirmación se puede aplicar, sin quitar una sola tilde, a la situación en la que se encuentran los Tribunales Económico-Administrativos».

(82) En efecto, pensamos que, si la razón de ser de una vía administrativa de recurso previa a la jurisdicción radica en el beneficio que puede reportar «al desenvolvimiento de los mecanismos jurisdiccionales en su conjunto» (STC 60/1989, FJ 4), su existencia deja de estar justificada cuando por su lentitud termina acarreamando más inconvenientes que ventajas para la finalidad indicada.

(83) Como se sabe, la medida no ha estado exenta de críticas doctrinales, con las que en esencia coincidimos. Véase como muestra, a este respecto, las críticas a la norma del proyecto de ley, cuyo contenido no experimentó modificaciones en el texto definitivo, por parte de C. PALAO TABOADA (*Lo «blando» y lo «duro» del proyecto de ley de derechos y garantías de los contribuyentes*, «Estudios Financieros», núm. 171, 1997, págs. 36 y 37): «pues bien, nada indica que la concentración de competencias en el

ducida por la LDGC (art. 37) de eludir la primera instancia y reclamar directamente ante el TEAC debe considerarse positiva desde el punto de vista del principio de tutela judicial. No obstante, la obligatoriedad de la reclamación económico-administrativa como presupuesto para acceder a la jurisdicción sigue siendo cuestionable al menos en dos supuestos. El primero de ellos se produce cuando la reclamación se basa en la ilegalidad del reglamento a cuyo amparo se dictó el acto objeto de impugnación; el segundo, cuando la discrepancia del interesado con dicho acto tiene como fundamento la inconstitucionalidad de la ley aplicada (84). En ambos casos la vía económico-administrativa, tal y como se encuentra configurada en la actualidad, se revela como un trámite superfluo, completamente inútil para servir a los fines que la justifican. En efecto, es conocido que el TEAC se viene declarando incompetente para decidir sobre la legalidad de los reglamentos, así como que la posibilidad de interponer cuestiones de inconstitucionalidad es una atribución propia de los órganos judiciales, condición de la que carecen los órganos económico-administrativos (85). Cuando la impugnación se fundamenta en la ilegalidad del reglamento, no parece irrazonable permitir que, obviando la vía económico-administrativa, el recurso se interponga directamente ante el órgano que dictó la disposición cuestionada, utilizando para ello el cauce que el artículo 107.3 de la Ley 30/1992 contempla para el ámbito administrativo general. Así lo ha hecho ya, con buen criterio a nuestro juicio, el Tribunal Supremo en su Sentencia de 14 de junio de 1999 (86). Por otra parte, en aquellos supuestos en que lo que se cuestiona por el interesado es la constitucionalidad de la ley aplicada, la solución hoy por hoy más coherente con el principio de tutela judicial efectiva es desde nuestro punto de vista la admisión a trámite de la impugnación directa del acto ante la jurisdicción contencioso-administrativa, como algún tribunal ha hecho ya también (87). En ambas hipótesis la vía económico-administrativa se muestra incapaz para dar satisfacción a las pretensiones de los interesados en caso de resultar éstas legítimas, por lo que la obligatoriedad de la reclamación

TEAC, que inevitablemente produciría este artículo, sea la solución adecuada de estos males. Antes bien, este órgano se vería probablemente sepultado por una masa de expedientes que produciría retrasos aún mayores que los actuales, pues ¿quién iba a pasar por el TEAR pudiendo acudir directamente al TEAC? Esto, unido a otros inconvenientes que verosímilmente acarrearía la norma comentada, justifica una valoración negativa de ésta».

(84) Véase en este sentido J. MARTÍN QUERALT: *La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria*, «Tribuna Fiscal», núm. 32, 1993, págs. 43-44.

(85) Véase por todas su resolución de 21 de julio de 1993 (JT 1993/1246): «que, respecto a la primera de las cuestiones hay que declarar que este Tribunal Central viene manteniendo reiteradamente que el ámbito de la vía económico-administrativa, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 2 del Reglamento de 1981, no alcanza a la legalidad de las normas reguladoras de los tributos por estar limitado, única y exclusivamente, a los actos de aplicación de los mismos y habida cuenta que el presente recur-

so tiene como presupuesto la cuestión de inconstitucionalidad e ilegalidad de las disposiciones mencionadas y su alcance a la actividad gravada, ambos extremos ajenos a la vía económico-administrativa, resulta evidente, de acuerdo con el artículo 165 LGT, la incompetencia de dicha vía para pronunciarse al respecto».

(86) Un extracto de la misma puede consultarse en «Quincena Fiscal», núm. 16, 1999, págs. 32-33. Dicha solución ya había sido defendida por F. ESCRIBANO LÓPEZ (*La aplicación de la Ley de Procedimiento Administrativo Común en otros ámbitos. Especial referencia al procedimiento tributario*, «Revista Técnica Tributaria», núm. 27, 1994, pág. 39), quien destacaba «el absurdo de no entender aplicable de forma directa, por ejemplo, lo previsto en el artículo 107.3 LPAC, supuesta la incompetencia de los TEA para poder entrar a conocer acerca de recursos contra actos de liquidación tributaria fundados en la ilegalidad de una disposición administrativa de carácter general».

(87) Así, la Sentencia del TSJ de Madrid de 27 de junio de 1996. Puede consultarse su texto en «Estudios Financieros», núm. 164, 1996, pág. 111.

debe considerarse un obstáculo irrazonable y, desde luego, desproporcionado —sobre todo teniendo en cuenta su lentitud— para el acceso a la vía judicial.

5.4. MEDIDAS DISUASORIAS DE LA IMPUGNACIÓN. REDUCCIÓN POR CONFORMIDAD: LA CONTRADICTORIA DOCTRINA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

No queremos terminar este repaso sin aludir a una norma que a nuestro modo de ver plantea serios reparos desde la perspectiva del principio de tutela judicial efectiva, aunque en una versión anterior —que planteaba sustancialmente los mismos problemas— fue declarada hace tiempo por el Tribunal Constitucional conforme con las exigencias derivadas del citado principio. Nos referimos al artículo 82.3 LGT, y a la rebaja que en él se contempla de la sanción aplicable por infracción grave para el caso de que el contribuyente manifieste su conformidad con la regularización propuesta por el órgano administrativo, renunciando de este modo a impugnar la liquidación correspondiente. A propósito de esta norma hemos de decir que, teniendo en cuenta la lentitud y el elevado coste del sistema judicial vigente, ninguna garantía existe a nuestro juicio de que el interesado, aun discrepando del criterio de la Administración e incluso considerando manifiestamente injusta la apreciación de los hechos y la aplicación del ordenamiento efectuada por ésta, no se sentirá impulsado a renunciar a su derecho a recurrir, ante la alternativa de soportar una medida sancionadora más elevada y afrontar un costoso proceso en el que la decisión tardará años (88).

La STC 76/1990, de 26 de abril, como queda dicho consideró, sin embargo, que la aplicación del precepto cuestionado no determina una infracción del principio de tutela judicial efectiva. Y ello pese a que es conocida la doctrina del Alto Tribunal declarando contrario a las exigencias del indicado principio el establecimiento de medidas disuasorias del acceso a la jurisdicción (89). De ahí que, para evitar contradecirse a sí mismo al enjuiciar favorablemente esta disposición, se viese en la obligación de formular un razonamiento formalista escasamente convincente. Así, conforme a la citada sentencia sería inaceptable que la norma contemplase el agravamiento de la sanción impuesta a quien manifiesta su disconformidad y anticipa por tanto de algún modo su intención de recurrir el acto de liquidación, pues ello tendría un efecto intimidatorio incompatible con el derecho fundamental a obtener la tutela judicial. Sin embargo, el precepto impugnado no incurre a juicio del Tribunal en el citado defecto, dado que el mantenimiento de la conformidad es una facultad libre del interesado que éste ejerce para conservar

(88) Véase, en este sentido, R. PARADA VÁZQUEZ (*Derecho Administrativo*, vol. I, 5.ª ed., Marcial Pons, 1993, págs. 496-497): «según LOZANO, el pago voluntario como forma de extinción de la responsabilidad tiene el claro peligro de suponer una presión sobre el presunto infractor, al que se pone ante el riesgo de sufrir un castigo mayor que aceptará, incluso cuando se considere inocente. (...) En definitiva —según la autora— el beneficio que se reconoce al infractor no habrá de ser nunca de tal índole que induzca al sujeto al pago de la composición, aun en el caso de considerarse inocente. Por último, también debe entenderse como presión

fáctica ilegítima el que la aceptación del pago voluntario puede derivarse de la lentitud y onerosidad de los procesos judiciales».

(89) Como más atrás hemos señalado, la STC 60/1989 reconoce que, «en abstracto, también puede constituir una violación del citado derecho fundamental la imposición de requisitos o consecuencias no ya impeditivas u obstaculizadoras, sino meramente limitativas o *disuasorias* del ejercicio de las acciones o recursos legalmente habilitados para la defensa jurisdiccional de derechos o intereses legítimos» (FJ 4; la cursiva es nuestra).

la rebaja de la sanción, pero que no le impide impugnar el acto administrativo, si bien esto último comportaría la pérdida del citado beneficio (90). Es decir, para el Tribunal no es admisible que se inflija una sanción más grave a quien impugna que a quien renuncia a hacerlo; pero ningún inconveniente existe para que se aplique una medida sancionadora más suave a este último. La base del razonamiento es, como se ve, extraordinariamente débil (91). Por eso no creemos que deba descartarse la posibilidad de que en el futuro el Alto Organismo rectifique su posición. En todo caso, no renunciaremos aquí a sugerir que así se haga.

6. Principios constitucionales y ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración en materia tributaria

Para cerrar este análisis consideramos del mayor interés dejar cuando menos apuntados algunos de los aspectos más conflictivos que desde la perspectiva del texto constitucional ofrece actualmente el régimen jurídico de las sanciones en materia tributaria. La mayor parte de ellos tiene su origen en la necesidad de que el desarrollo de las potestades administrativas en el procedimiento tributario sancionador se subordine a los principios constitucionales que informan el ejercicio del poder punitivo, consagrados básicamente en el artículo 24.2 CE, y que no siempre se ven satisfactoriamente materializados en la regulación aplicable. La separación definitiva de todos los procedimientos sancionadores respecto de los de comprobación y liquidación tributaria, por obra del artículo 34 LDGC, ha tenido escasa utilidad, por lo que subsiste la mayor parte de las dudas de constitucionalidad que se suscitaban antes de la entrada en vigor del citado precepto. De entre todas las cuestiones de relevancia que se encuentran planteadas en este orden, permítasenos centrar nuestra atención en tres de ellas.

La primera se suscita al constatar la preocupante pervivencia en el ordenamiento tributario de medidas de naturaleza incierta, cuyo análisis detenido revela sin embargo un matiz sancionador que, al no hallarse explicitado en la norma, exime supuestamente al órgano administrativo de observar para su adopción las garantías propias de todo procedimiento punitivo, lo que, de confirmarse la naturaleza sancionadora de la medida, permitiría afirmar su inconstitucionalidad. El resultado, en efecto, no puede ser otro si nos atenemos a la opinión anticipada por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 194/2000, de 19 de julio, a propósito de la disposición adicional cuarta de la Ley de Tasas y Precios Públicos, y reiterada después en la Sentencia 276/2000, de 16 de noviembre, a la que enseguida hemos de referirnos:

«De lo anterior cabe deducir que, de establecer medidas punitivas, la Disposición adicional cuarta de la LTPP vulneraría el artículo 24.2 CE, porque,

(90) Véase el fundamento jurídico 7.A) de la STC 76/1990 objeto de comentario.

(91) Véase la dura crítica que por esta decisión dispensa al Tribunal Constitucional E. SIMÓN ACOSTA (*op. cit.*, pág. 329): «La argumentación del Tribunal es de un formalismo irritante. Afirmer que la condonación parcial de la sanción en caso de conformidad es diferente del

agravamiento de la sanción en caso de disconformidad no pasa de ser un juego de palabras. La realidad es que más de una persona renuncia a su derecho a entablar recursos de dudoso resultado por el temor de que su eventual desestimación resulte más grave que la componenda que se le ofrece si acepta la liquidación administrativa».

aunque ni ésta ni cualquier otra norma impiden en principio la aplicación a los sujetos afectados por la Disposición recurrida de las garantías propias del ámbito administrativo sancionador, lo cierto es que, no sólo no prevé expresamente su aplicación, sino que, además, su literalidad conduce justamente a lo contrario: la aplicación de plano de una sanción administrativa. Y es que, basta con acudir a la norma impugnada para comprobar que, no sólo no califica a las medidas de naturaleza punitiva que prevé como sanción ni, por ende, se remite al Capítulo VI, sobre "Infracciones y sanciones", de la LGT, ni a la norma que regula el procedimiento tributario sancionador (Reales Decretos 2631/1985 y 1930/1998), sino que, al referirse a las mismas como "repercusiones tributarias", dirige derechamente a los ciudadanos afectados, a la Administración actuante y a los órganos judiciales hacia las normas que regulan la liquidación de los distintos tributos, en lugar de, como resultaría constitucionalmente preceptivo, a la aplicación de los principios y garantías que para el ámbito sancionador (también, insistimos, para el administrativo sancionador) derivan de los artículos 24.2 y 25.1 CE» (STC 194/2000, FJ 10).

La circunstancia expuesta, esto es, la presencia de un matiz sancionador que permite albergar sospechas serias sobre su posible naturaleza punitiva, nos parece evidente en relación con los recargos actualmente en vigor por declaración espontánea fuera de plazo, previstos en el artículo 61.3 LGT. En una primera toma de postura, al enjuiciar medidas similares vigentes en otro momento, el Tribunal Constitucional se abstuvo de proporcionar criterios precisos para calificar en abstracto la naturaleza de este tipo de recargos, limitándose a declarar que el carácter sancionador de los mismos podría ponerse de manifiesto si su cuantía se acercase a la de las sanciones tributarias —es decir, a la de las medidas que la ley califica explícitamente como tales—, sin concretar por supuesto qué grado de «acercamiento» sería determinante del carácter punitivo (92). A nuestro juicio, sin embargo, la elección de este criterio cuantitativo como único elemento orientador para determinar la naturaleza del sedicente recargo era a todas luces insuficiente. Principalmente porque, como el propio Tribunal reconocía, la cuantía no es más que un elemento externo, un indicio que permite todo lo más sospechar sobre la intención punitiva del legislador al prever la medida. Lo verdaderamente decisivo ha de ser dilucidar si, en su establecimiento, subyace una finalidad disuasoria y represiva frente a comportamientos que se consideran susceptibles de reproche o aflicción de carácter punitivo.

Por la razón apuntada, debe valorarse satisfactoriamente que, en sus últimos pronunciamientos, el Alto Organismo haya perfilado de forma más precisa los parámetros para enjuiciar la naturaleza de los recargos. Así ha sucedido básicamente a partir de la reciente STC 276/2000, de 16 de noviembre, por la que se declara contraria a la Constitución la norma —hoy derogada— que establecía un recargo del 50 por 100 de la cuota para determinados supuestos de declaración espontánea fuera de plazo (93). Como apoyo deci-

sivo de su razonamiento, la citada sentencia descarta por una parte que el mencionado recargo cumpla una finalidad exclusivamente resarcitoria, dado que su cuantía supera ampliamente el importe de los intereses de demora que resultarían exigibles por el simple retraso en el pago (94). Por otra parte, su evidente similitud con las medidas sancionadoras más leves previstas en el ordenamiento para la falta de declaración e ingreso, permite afirmar que el recargo cuestionado carece asimismo de aptitud para estimular positivamente el cumplimiento espontáneo. De este modo, la conclusión no puede ser sino que su establecimiento responde a la función represiva o de castigo propia de las sanciones, cuya naturaleza por tanto comparte (95). Sentado lo anterior, el Tribunal hace notar que el precepto discutido no sólo no explicitaba el carácter punitivo del recargo, ni remitía para su imposición a las disposiciones reguladoras del régimen sancionador, sino que su literalidad conducía justamente a lo contrario, es decir, a la imposición de una sanción administrativa de plano, prescindiendo por tanto de las garantías que el artículo 24.2 CE contempla como de obligada observancia para la aplicación de cualquier medida punitiva. La consecuencia es que debe reputarse contraria al citado precepto constitucional la norma establecedora del recargo (96). E idéntica conclusión alcanzó el Alto Organismo en una sentencia

(94) Señala la sentencia que, si bien «es evidente que el recargo del 50 por 100 cumple una función resarcitoria, en cuanto que, como sucedía con el del 10 por 100 que analizamos en la STC 164/1995, uno de sus ingredientes es precisamente el importe de los intereses de demora», es también claro «que, como reconoce el propio Abogado del Estado, superando usualmente su cuantía con mucho el interés de demora ordinario establecido con carácter general en el artículo 58.2 LGT, su función sólo puede calificarse como indemnizatoria parcial, dado que no consiste exclusiva ni principalmente en una compensación al Erario Público "por el perjuicio que a éste supone la no disposición tempestiva de todos los fondos necesarios para atender los gastos públicos" [STC 76/1990, FJ 9.b)]» (STC 276/2000, FJ 5).

(95) Conclusión ésta que el Tribunal expresa de la siguiente forma: «Resulta evidente, por otra parte, que la cuantía del recargo que enjuiciamos —un 50 por 100 de la deuda tributaria— impide considerar que éste cumple una función de estímulo positivo que permita excluir el sentido sancionador de la medida que prevé el artículo 61.2 LGT. En efecto, como señala la Sala que plantea las cuestiones de inconstitucionalidad, la cuantía del recargo coincide exactamente con la sanción mínima prevista en el artículo 87.1 LGT para las infracciones tributarias graves tipificadas en el artículo 79.a) LGT, de manera que la aplicación de esta medida no supone otorgar al contribuyente un trato muy distinto del que le correspondería si se aplicarían las medidas previstas en el Capítulo VI sobre "Infracciones y sanciones" de la Ley General Tributaria. La única diferencia que puede apreciarse es que el recargo tiene un componente indemnizatorio del que la sanción carece;

diferencia, no obstante, que no tiene magnitud bastante como para favorecer el pago voluntario dado que, como señala el Fiscal General del Estado, "el único beneficio que recibe el contribuyente moroso que ingresa voluntariamente su deuda es el ahorro del interés de demora, mientras que si elude el pago pierde la atenuante, pero tiene la posibilidad de que la Administración tributaria no perciba su omisión". De manera que, no existiendo una diferencia importante entre la cuantía de este recargo y la de las sanciones debemos llegar a la conclusión de que este recargo cumple, además de las ya indicadas, la misma función de castigo que es propia de los actos sancionadores» (STC 276/2000, FJ 5).

(96) En efecto, el Tribunal descarta en primer lugar que el precepto conculque las exigencias de legalidad y tipicidad derivadas del artículo 25.1 CE: «al encubrir con la calificación de recargo una medida materialmente sancionadora el legislador ha procedido de un modo que puede incidir negativamente sobre los derechos de los afectados; pero que no implica por sí solo la vulneración del artículo 25.1 CE desde la perspectiva de la exigencia de *lex previa et certa*, que es la que se plantea en las cuestiones de inconstitucionalidad que son objeto de nuestro enjuiciamiento» (STC 276/2000, FJ 6). Sin embargo, su conclusión es bien distinta al examinar la norma bajo el prisma del artículo 24.2 de la Norma Fundamental: «De lo anterior cabe deducir que el recargo del 50 por 100 establecido en el artículo 61.2 LGT vulnera el artículo 24.2 CE. En efecto, aunque, como advierte el Abogado del Estado, ni ésta ni cualquier otra norma impiden en principio la aplicación a los sujetos afectados por la disposición cuestionada de las garantías propias del ámbito administra-

(92) Aunque reconoce que no se trata de un criterio decisivo, éste es, en resumidas cuentas, el único elemento de juicio que el Tribunal aporta para enjuiciar la naturaleza sancionadora o no de los recargos: «Ciertamente, no es éste un argumento definitivo, pero no puede desconocerse su valor indiciario. Si pese al *nomen iuris* utilizado por el legislador la cuantía del recargo alcanzase o se aproximase al importe de las sanciones, podría concluirse que se trata-

ba de una sanción» (STC 164/1995, de 13 de noviembre, FJ 4).

(93) Se trata en concreto del artículo 61.2 LGT, según la redacción dada al mismo por la disposición adicional 14.2 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, y que se mantuvo en vigor hasta la promulgación de la Ley 25/1995, de 20 de julio, por la que se establecieron los recargos actualmente vigentes.

inmediatamente posterior, dictada en amparo, y relativa al recargo del 100 por 100 previsto en la misma regulación para los supuestos en que al retraso en declarar se sumara la falta de ingreso de la cuota (97).

Pues bien, aunque es cierto que, para la jurisprudencia que se acaba de exponer, el aspecto cuantitativo de la medida sigue siendo decisivo como elemento indiciario para resolver la cuestión, también lo es que en ella se alude ya claramente a la necesidad de desentrañar la función real del recargo como la única forma de establecer cabalmente su verdadera naturaleza. Por lo que concierne en concreto a la regulación actualmente en vigor, los parámetros que ofrece el Tribunal permiten a nuestro juicio reputar inconstitucional el recargo del 20 por 100 que el vigente artículo 61.3 LGT asocia al retraso superior a doce meses en presentar la declaración. No sólo porque la medida en cuestión se encuentra desprovista sin ninguna duda de cualquier finalidad resarcitoria, dado que su aplicación no excluye la exigencia de intereses de demora. Es que, además, su proximidad cuantitativa con la sanción mínima aplicable, que puede quedar reducida hasta a un 35 por 100 de la cuota en caso de conformidad, priva también al recargo de efectos estimuladores del cumplimiento espontáneo, propiciando más bien en muchos casos que, una vez transcurridos doce meses, el contribuyente opte por no declarar, prefiriendo quedar a la expectativa de una posible comprobación adm-

tivo sancionador, lo cierto es que, no sólo no prevé expresamente su aplicación sino que, además, su literalidad conduce justamente a lo contrario: la aplicación de plano de una sanción administrativa. Y es que basta con acudir al artículo 61.2 LGT para comprobar que, no sólo no califica a la medida retributiva que prevé como sanción, ni, por ende, como hemos dicho, se remite al Capítulo VI, sobre "Infracciones y sanciones", de la LGT, ni a la norma que regula el procedimiento tributario sancionador (durante la vigencia del precepto cuestionado, el Real Decreto 2631/1985, y, en la actualidad, el Real Decreto 1930/1998), sino que, al referirse a la misma como "recargo" y expresar que la aplicación del mismo excluye "las sanciones que pudieran ser exigibles", dirige derechamente a los ciudadanos afectados, a la Administración actuante y a los órganos judiciales hacia las normas que regulan la liquidación de los tributos, en lugar de, como resultara constitucionalmente preceptivo, a la aplicación de los principios y garantías que para el ámbito sancionador (también, insistimos, para el administrativo sancionador) derivan de los artículos 24.2 y 25.1 CE. Garantías entre las que, sin ánimo de exhaustividad, la STC 81/2000, de 27 de marzo, FJ 2.a), ha identificado "el derecho de defensa, que proscribiera cualquier indefensión; el derecho a la asistencia letrada, trasladable con ciertas condiciones; el derecho a ser informado de la acusación, con la ineludible consecuencia de la inalterabilidad de los hechos imputados; el derecho a la presunción de inocencia, que implica que la carga de la prueba de los hechos constitutivos de la infracción recaiga sobre la Administración, con la prohibición absoluta de utilizar pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales; el derecho a no declarar contra

sí mismo; o, en fin, el derecho a la utilización de los medios de prueba adecuados para la defensa, del que deriva la obligación de motivar la denegación de los medios de prueba propuestos [por todas, SSTC 7/1998, de 13 de enero, FJ 6; 14/1999, de 22 de febrero, FJ 3.a)]" (STC 276/2000, FJ 7). La aplicación de esta doctrina con posterioridad ha dado lugar por otra parte a la estimación de dos recursos de amparo, en los que la impugnación se basaba, entre otras razones, en la inconstitucionalidad del cuestionado recargo del 50 por 100 (SSTC 307/2000 y 312/2000, ambas de 18 de diciembre).

(97) Nos referimos a la STC 291/2000, de 30 de noviembre, en la que el Tribunal otorga el amparo al recurrente basándose en la naturaleza sancionadora del citado recargo del 100 por 100, empleando para ello argumentos idénticos a los de la STC 276/2000: «En la STC 267/2000 descartamos que el recargo del 50 por 100 respondiera a otros fines que pudieran excluir su carácter sancionador. Y a la misma conclusión debemos llegar ahora puesto que, si en aquel caso consideramos que al tener el recargo una cuantía del 50 por 100 no podía considerarse que este recargo cumpliera una función de estímulo positivo —la cuantía del recargo coincidía exactamente con la sanción mínima prevista en el art. 87.1 LGT—, en este supuesto, en el que la cuantía del recargo es del 100 por 100, tampoco cabe apreciar que cumpla una función de estímulo positivo que excluya su carácter sancionador, ni se trata de un medio para constreñir al cumplimiento de una obligación, ni, por supuesto, tiene naturaleza tributaria» (FJ 10). A continuación, el Tribunal se eleva a sí mismo una cuestión de inconstitucionalidad en relación con la norma establecedora del mencionado recargo.

nistrativa, ya que ésta puede no llegar a producirse, y entonces se habrá ahorrado el recargo, los intereses y la cuota. Esta última circunstancia permite por otra parte dudar también sobre la conformidad del precepto con el principio de proporcionalidad, pues la verosimilitud de la situación expuesta constituye, a nuestro juicio, una prueba evidente de que las consecuencias de las distintas conductas no aparecen moduladas apropiadamente en atención a su respectiva gravedad. De manera que, a nuestro modo de ver, para adecuar la normativa a las exigencias constitucionales no bastaría, como a primera vista pudiera desprenderse de la STC 276/2000, con declarar aplicables las garantías propias del procedimiento sancionador en la imposición del recargo, pues de esta forma no se evita que la medida siga siendo excesiva en comparación con las que el ordenamiento asocia a otras conductas que suponen un riesgo mucho más grave para el interés colectivo a la recaudación del tributo (98).

Ha de apuntarse por último que, si no albergamos ninguna duda de que la traslación de la doctrina constitucional que acabamos de analizar al recargo del 20 por 100 ha de dar como resultado la inconstitucionalidad del precepto que lo establece, más difícil es en cambio, si nos atenemos a la postura manifestada por el Tribunal en anteriores pronunciamientos, que llegue a declararse la naturaleza sancionadora y, por ende, la inconstitucionalidad de los recargos del 5, 10 y 15 por 100, previstos en el artículo 61.3 LGT para retrasos no superiores a tres, seis y doce meses respectivamente.

Un segundo aspecto de la regulación que ha sido motivo de debate en los últimos años —sobre todo a raíz de la promulgación de la Ley 30/1992— es el del momento en que las sanciones tributarias pueden ser objeto de ejecución. Como se sabe, el artículo 138.3 de la Ley 30/1992 declaró el carácter no ejecutivo de las sanciones hasta el momento de ser firmes en vía administrativa. Esto significaba en suma la prohibición de hacerlas efectivas mientras se mantuviese abierto el plazo para presentar un recurso administrativo contra las mismas, así como, caso de interponerse éste, en tanto no se produjese su resolución. La aplicabilidad del citado precepto en materia tributaria fue muy discutida en su momento, si bien predominaron, al menos en la doctrina, las posturas favorables (99). Posteriormente, la Ley 25/1995, de modi-

(98) En esta línea parecen apuntar las consideraciones hechas por el Magistrado señor Garrido Falla en su voto particular —concurrente con el fallo— a la STC 276/2000, cuyo punto segundo reproducimos: «La Sentencia entiende que el precepto es inconstitucional cabalmente porque al prescindir del procedimiento administrativo previo —y dando por supuesto el carácter sancionador del recargo— se eliminan las garantías que el artículo 24.2 de la Constitución establece para el ejercicio de la potestad sancionadora (tanto penal, como administrativa). Yo entiendo que, si éste es el mensaje que se envía al legislador (en definitiva, al Gobierno) con nuestra sentencia, la cosa tiene fácil arreglo: bastará con que se modifique el precepto anulando diciendo que "... [en el caso previsto] se impondrá el recargo del 50 por 100 [o del 150 por 100 o el que se desee], previo expediente administrativo con audiencia del interesado". Pero, claro está, si esto es todo, la situación del

contribuyente y sus posibilidades de defensa frente al "recargo-sanción" seguirán siendo las mismas que con anterioridad a nuestra sentencia. ¿Qué podrá alegar para evitar el recargo si el texto de la ley no se modifica en cuanto a la posibilidad de establecer circunstancias que modulen la aplicación del recargo? O dicho de otra forma: si el nuevo precepto legal se limita a decir tozudamente que "si la autoliquidación del impuesto y el consiguiente ingreso se realizan transcurridos equis días después del plazo establecido la deuda tributaria se incrementará en un 50 por 100", entonces, cualesquiera que sean las alegaciones del particular en el expediente que se incoe, la solución será siempre la misma; pues el acto administrativo estará tan estrictamente reglado que no habrá margen para la Administración para atender tales alegaciones por muy razonables que sean».

(99) En tal sentido, J. M. GONZÁLEZ SEJO (*Revisión de actos tributarios en vía administra-*

ficación parcial de la LGT, con la excusa de aclarar las dudas que se habían suscitado, declaró expresamente el carácter inmediatamente ejecutivo de las sanciones tributarias, excluyendo por tanto respecto de ellas la aplicación del precepto vigente para el ámbito administrativo general (100). Con todo, algún tribunal continuó estimando aplicable lo dispuesto en la Ley 30/1992, por encima incluso de la previsión específica de la ley tributaria, justificando su decisión en la necesidad de satisfacer las exigencias derivadas del principio de presunción de inocencia consagrado en el artículo 24.2 CE (101). Finalmente, la LDGC reformó la LGT en este punto, estableciendo la norma ahora vigente, en cuya virtud la impugnación de las sanciones tributarias en vía administrativa determinará automáticamente la suspensión de su ejecutividad.

Esta última novedad había de recibir una acogida favorable, en cuanto que supuso la introducción de un régimen mucho más acorde con el derecho fundamental a la presunción de inocencia, al garantizar que la medida sancionadora objeto de impugnación no será efectiva antes de que exista un pronunciamiento judicial, cuando menos sobre la procedencia de la ejecución. El problema es que, a diferencia de lo dispuesto en la Ley 30/1992, el artículo 35 LDGC no desprovee de ejecutividad a la sanción, declarando únicamente que dicha ejecutividad quedará automáticamente suspendida al interponer el recurso administrativo correspondiente. Y el matiz no es superfluo, pues parece permitir en principio que se defienda el devengo de intereses de demora por todo el tiempo que se prolongue la suspensión (102). A este respecto, sin embargo, encontramos difícilmente rebatibles los argumentos de Falcón, quien rechaza la indicada posibilidad argumentando que, si la suspensión de la ejecutividad no depende de que el interesado manifieste su voluntad en tal sentido, pues la misma se produce de forma automática por disposición legal con la sola interposición del recurso, difícilmente puede justificarse la exigencia de intereses a quien no ha provocado ningún retraso en el pago (103). Y ello por más que, como se ha advertido desde algún sec-

tiva: diferencias con el procedimiento administrativo general, «Impuestos», núm. 20, 1993, pág. 21). De idéntica opinión también J. F. PONT Y CLEMENTE (*La incidencia en los procedimientos tributarios de la Ley 30/1992 de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común, obra colectiva*, Marcial Pons, 1995, pág. 147) y M. PONT MESTRES (*La incidencia en los procedimientos tributarios...*, obra colectiva cit., pág. 246). En contra de la aplicación del precepto en materia tributaria, F. URÍA FERNÁNDEZ (*Procedimientos sancionadores en el ámbito tributario*, «Tribuna fiscal», núm. 49, 1994, pág. 59).

(100) La memoria del anteproyecto que luego se tradujo en la Ley 25/1995 señalaba que la modificación se encuadraba dentro de la serie de «mejoras técnicas» que con la reforma se perseguían.

(101) Véase por todas la STSJ de Valencia de 11 de febrero de 1998 (JT 1998/356): «de esta manera la Administración no ha facilitado en absoluto el que la ejecutividad de la sanción pueda ser sometida a la decisión de este Tribunal, violando así el principio de tutela

judicial efectiva, y por supuesto el de presunción de inocencia, pues es imposible como reiteradamente ha puesto de manifiesto la jurisprudencia del Tribunal Supremo y, también, de esta Sala, en numerosas resoluciones, presumir veraz el acto sancionador (por eso se ejecuta por la Administración, y su presunción es de legalidad), y al mismo tiempo, presumir inocente al sancionado» (FJ 5).

(102) Esta es, de hecho, la intención declarada en la memoria del proyecto de LDGC: «de este modo, al tiempo que se garantiza el derecho del contribuyente a no ver ejecutada la sanción hasta que sea firme en vía administrativa, se resuelve el problema del devengo de intereses de demora, devengo que no tendría lugar si se declarara la ineficacia de las sanciones como recoge la Ley 30/1992 en su artículo 138».

(103) Véase R. FALCÓN Y TELLA (*La nueva regulación del régimen sancionador tributario: una ocasión perdida*, «Quincena Fiscal», número 17, 1998, pág. 6). Suscribe la tesis de este autor J. SÁNCHEZ PEDROCHE (*op. cit.*, págs. 73-74).

tor, la imposibilidad de exigir intereses de demora en estos casos puede provocar un indeseable aumento de la litigiosidad por razones exclusivamente financieras.

Para terminar, no queremos pasar por alto una cuestión que a nuestro modo de ver reviste gran relevancia desde el punto de vista de la aplicación de las garantías constitucionales en el procedimiento administrativo sancionador. Nos referimos a las consecuencias que debe atribuirse en el ámbito tributario al reconocimiento por el artículo 24.2 CE de los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable. Resumidamente, el problema surge porque el ordenamiento tributario establece, con fundamento en el artículo 31.1 CE, un deber general de colaboración con el Fisco cuyo incumplimiento lleva aparejada la imposición de medidas sancionadoras de diversa gravedad. Pues bien, siempre que se exige a un obligado tributario información con trascendencia tributaria en un procedimiento de comprobación, puede estar exigiéndosele al mismo tiempo la aportación de pruebas reveladoras de conductas susceptibles de condena o sanción en un procedimiento punitivo ulterior —penal o administrativo—. Por este motivo se hace preciso desentrañar si en tales casos el afectado puede negarse a facilitar la información requerida amparándose en sus derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable.

Como es sabido, la STC 76/1990, de 26 de abril, negó que en un procedimiento de gestión tributaria pueda reconocerse bajo ninguna circunstancia la facultad de reservarse información con trascendencia para la aplicación del tributo, por más que con ello se faciliten pruebas de la comisión de ilícitos punibles (104). Este argumento llevó al Tribunal a concluir que la sanción prevista en el artículo 83.3.f) LGT entonces vigente —actual 83.3.g)— por la negativa a aportar la documentación contable en un procedimiento de comprobación tributaria, no vulneraba el artículo 24.2 CE. Sin embargo, pese a la claridad con la que quedó expresada esta conclusión, las dudas sobre la cuestión no tardaron en plantearse en los mismos términos al abrigo de alguna jurisprudencia posterior del Tribunal Europeo de Derechos Humanos. Nos referimos, básicamente, a la Sentencia de 25 de febrero de 1993 (caso Funke contra Francia), que estimó que habían vulnerado el derecho a no autoincriminarse las sanciones impuestas a un ciudadano por su negativa a aportar ciertos documentos autoincriminatorios en el curso de un procedimiento seguido contra él por las autoridades aduaneras francesas; a la Sentencia de 24 de febrero de 1994 (caso Bendenoun contra Francia), que declaró aplicables al procedimiento tributario sancionador las garantías propias del proceso penal; y a la Sentencia de 17 de diciembre de 1996 (caso Saunders contra el Reino Unido), que estimó lesionado el derecho a no autoincriminarse a consecuencia de la utilización como prueba de cargo contra un sujeto, en un proceso judicial, de las declaraciones formuladas por éste en el curso de un procedimiento administrativo previo de carácter inquisitivo.

(104) En palabras de la citada sentencia, «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 artículo 31.1 de la Constitución consagra» (FJ 10).

Pues bien, un examen riguroso de la jurisprudencia expuesta permite extraer algunas conclusiones de interés que pasamos esquemáticamente a resumir (105). En primer lugar, el fundamento último de los derechos a no declarar contra sí mismo y no confesarse culpable ha de situarse en el principio de presunción de inocencia; más exactamente, en aquella manifestación del mismo que sitúa en la acusación la carga de la prueba del ilícito. Como corolario de ello, la conjunción de los derechos antes aludidos con el derecho a la presunción de inocencia determina la existencia de un derecho constitucional a no ser condenado o sancionado con fundamento en la información de carácter autoincriminatorio aportada bajo coacción. La consecuencia inmediata es que, cuando en un procedimiento de comprobación se exige la aportación de datos con trascendencia tributaria que al mismo tiempo evidencian la comisión de ilícitos punibles —en particular, infracciones o delitos tributarios—, el artículo 24.2 CE no dispensa al interesado la facultad de reservarse ningún aspecto de la información solicitada, pero sí prohíbe que, en la medida en que haya sido aportada a consecuencia de la coacción, la misma se emplee como fundamento de una condena penal o sanción administrativa.

La constatación de cuanto acaba de decirse pone en evidencia, por tanto, la necesidad de una revisión profunda de los hábitos de la Administración tributaria, que, si las conclusiones expuestas se confirman como correctas, habrá de medir muy bien cuándo y hasta qué punto procede emplear la coacción contra el obligado tributario para que sea él mismo quien proporcione las pruebas del hecho imponible y de las demás circunstancias relevantes para la aplicación del tributo, pues no será posible adoptar medidas sancionadoras sobre la base de esa información.

7. Nota final

Si algo pone de manifiesto el análisis que aquí cerramos es lo mucho que queda por hacer todavía en materia de interpretación de los derechos y garantías constitucionales con la finalidad de posibilitar una cabal proyección de todos ellos en el procedimiento de aplicación de los tributos. No albergamos desde luego ninguna duda de que el contenido de nuestro estudio no agota el catálogo de problemas que, desde la perspectiva indicada, se encuentran hoy por hoy necesitados de solución. Pero esperamos al menos que nuestras reflexiones hayan contribuido de alguna forma a la necesaria tarea de ir adecuando cada vez en mayor medida la realidad jurídica a las exigencias derivadas de la Norma Fundamental.

(105) Para un análisis más profundo de la cuestión, puede verse nuestro trabajo sobre el tema, realizado en colaboración con A. AGUALLO AVILÉS, y publicado en los «Anais das XX jorna-

das do ILADT», Tema I, Derechos Humanos y Tributación, Salvador de Bahía, diciembre de 2000, págs. 715 a 785.