

UNIVERSIDAD MIGUEL HERNÁNDEZ DE ELCHE
DEPARTAMENTO DE ESTUDIOS ECONÓMICOS Y FINANCIEROS. ÁREA DE DERECHO
FINANCIERO Y TRIBUTARIO
GRADO EN DERECHO



**LA INCIDENCIA DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES A
LA PROPIEDAD, A LA INTIMIDAD Y A LA INVOLABILIDAD
DEL DOMICILIO EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO**

TRABAJO DE FIN DE GRADO

Junio – 2016

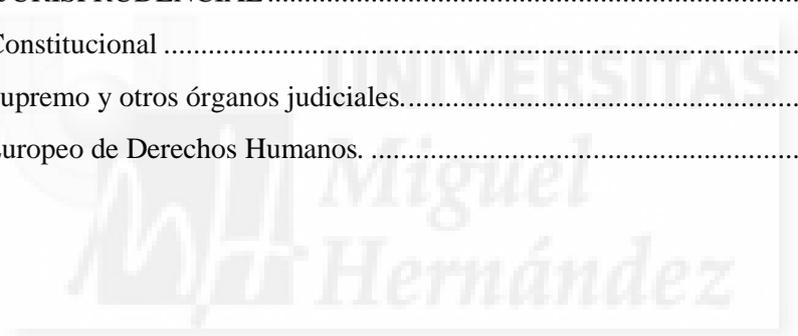
AUTOR: José María Marín Centeno

TUTORA: Paula Vicente–Arche Coloma

LA INCIDENCIA DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES A LA PROPIEDAD, A LA INTIMIDAD Y A LA INVOLABILIDAD DEL DOMICILIO EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO.

RESUMEN/ABSTRACT.....	4
ABREVIATURAS.....	5
I. INTRODUCCIÓN.....	6
II. CUESTIONES PREVIAS Y FUNDAMENTALES.....	7
A) Breve mención a la configuración constitucional de la dignidad y su relación con los derechos fundamentales.....	7
B) Los derechos fundamentales: dimensión y relevancia institucional.....	10
C) La relación entre el mínimo exento y la dignidad humana.....	15
III. LOS DERECHOS FUNDAMENTALES A LA PROPIEDAD, A LA INTIMIDAD Y A LA INVOLABILIDAD DEL DOMICILIO EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO.....	21
A) La incidencia del derecho a la propiedad privada en el sistema tributario.....	22
1. La configuración constitucional del derecho a la propiedad privada.....	22
2. Breve mención a la configuración del derecho a la propiedad en el ámbito comunitario.....	26
3. La influencia del derecho a la propiedad en los principios constitucionales de capacidad económica y no confiscatoriedad.....	29
3.1 Principio de capacidad económica.....	29
3.2 Principio de no confiscatoriedad.....	35
4. El procedimiento de recaudación: medidas limitativas sobre el derecho a la propiedad.....	40
4.1 Introducción: objeto y funciones y período voluntario.....	40
4.2 Medidas previas al apremio y limitadoras del derecho a la propiedad.....	40
4.3 Procedimiento ejecutivo o de apremio.....	43
B) El derecho a la intimidad de los obligados tributarios: delimitación.....	47
1. El derecho a la intimidad en la doctrina del Tribunal Constitucional.....	47
2. Los datos relativos a la situación económica de la persona y su inclusión en la esfera íntima protegida por el derecho a la intimidad.....	50
3. La influencia del art. 31 CE sobre el derecho a la intimidad del obligado tributario.....	55
3.1 El deber de Contribuir. Significado jurídico.....	55
3.2 La relación del derecho a la intimidad con el deber de contribuir.....	56
4. Algunas manifestaciones concretas de la incidencia de el derecho a la intimidad ante las funciones inspectoras de comprobación e investigación de la administración tributaria.....	60

4.1 Objeto y contenido.....	60
4.2 La información en el procedimiento de inspección: el deber de información. ..	62
4.2.1 Ámbito subjetivo, objeto y modos para la obtención de la información tributaria	62
4.2.2 La intimidad como límite al deber de información.	64
C) El derecho a la inviolabilidad del domicilio de los obligados tributarios en el ámbito de la inspección tributaria.....	66
1. Delimitación del derecho a la inviolabilidad del domicilio. Derecho personalísimo, individual y no absoluto.....	67
2. El derecho a la inviolabilidad del domicilio ante las medidas de entrada y registro realizadas por los órganos de Inspección.....	70
IV. CONCLUSIONES	73
V. BIBLIOGRAFÍA.....	79
A) Bibliografía.....	79
B) Páginas Web.....	80
VI. ANEXO JURISPRUDENCIAL	81
A) Tribunal Constitucional	81
B) Tribunal Supremo y otros órganos judiciales.....	85
C) Tribunal Europeo de Derechos Humanos.....	86



RESUMEN/ABSTRACT

Breve resumen

En el presente trabajo se intenta analizar el impacto que los derechos fundamentales de propiedad, intimidad e inviolabilidad del domicilio producen en el sistema tributario, realizando previamente un análisis sobre una serie de cuestiones previas fundamentales. Para ello hemos realizado un análisis jurisprudencial con el fin de dilucidar cómo se conciben estos derechos en los diferentes ámbitos del sistema tributario. Especialmente, hemos analizado cómo estos derechos subyacen en diferentes ámbitos del sistema tributario, desde los principios constitucionales que lo estructuran hasta las diferentes medidas establecidas en los principales procedimientos tributarios como los de inspección y recaudación.

Abstract

The aim of this study is to analyze the impact of fundamental property rights, privacy and inviolability of the home occur in the tax system. So we've made a jurisprudential analysis in order to elucidate how these rights are conceived in different areas of the tax system. Especially, we have analyzed how these rights underlie different areas of the tax system from the principles constitutional what structured to the different measures established in the main procedures tax as the inspection and collection.

ABREVIATURAS.

ART	Artículo
CE	Constitución Española.
CEDH	Convenio Europeo de Derechos Humanos.
FJ	Fundamento Jurídico.
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
IP	Impuesto sobre el Patrimonio.
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
LEC	Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
RGR	Reglamento General de Recaudación.
STC	Sentencia Tribunal Constitucional.
STS	Sentencia Tribunal Supremo.
STSJ	Sentencia Tribunal Superior de Justicia.
TC	Tribunal Constitucional.
TEDH	Tribunal Europeo Derechos Humanos.
TS	Tribunal Supremo.

I. INTRODUCCIÓN.

En el presente estudio se pretende realizar un análisis jurisprudencial sobre la incidencia de los derechos fundamentales en el ámbito tributario y sus consecuencias desde los propios principios que estructuran el sistema tributario hasta la actuación de la Administración tributaria en los diferentes procedimientos del mismo. Concretamente, los derechos analizados en el presente trabajo son: el derecho a la propiedad, a la intimidad y a la inviolabilidad del domicilio; si bien realizaremos una breve mención a la dignidad humana tanto en su relación con los derechos fundamentales cómo en su principal incidencia en el sistema tributario a través de la figura del mínimo exento.

Estimamos que es de especial relevancia analizar cómo los derechos fundamentales citados que, a priori, se dirigen a la salvaguarda de aquellos ámbitos de la vida de toda persona que se estiman necesarios, básicos e inherentes a su propia existencia trascienden más allá de su configuración constitucional para irradiar a todo el ordenamiento jurídico y, en este caso concreto, al sistema tributario. Para ello, hemos realizado un análisis jurisprudencial sobre cómo los derechos a la propiedad privada y a la intimidad despliegan sus efectos en determinados ámbitos del sistema tributario.

El derecho que, a priori, es susceptible de incidir en el sistema tributario debido a su configuración y contenido es el derecho a la propiedad, no obstante dicho derecho no posee un contenido estrictamente económico como el derecho real de propiedad sino que presenta un contenido mucho más amplio ligado al desarrollo de la vida humana. Concretamente, analizaremos su configuración en el ámbito comunitario y su incidencia en varios de los principios constitucionales que rigen y estructuran el sistema tributario como son los de capacidad económica y no confiscatoriedad. A su vez, analizaremos toda la normativa en la que el derecho a la propiedad privada resulta afectado e incluso limitado y las diferentes garantías que se establecen para evitar las injerencias ilegítimas en el mismo.

En cuanto al derecho a la intimidad, analizaremos diferentes cuestiones de gran complejidad, pues se trata de un derecho que conecta con la esfera más íntima del ser humano y que no parece guardar relación alguna con el ordenamiento jurídico-tributario que posee un carácter eminentemente económico. No obstante, esta es una consideración errónea ya que, cómo podemos observar actualmente, la lucha contra el fraude fiscal es

uno de los objetivos más primordiales de todo Estado de Derecho que conlleva la inspección e investigación de los datos económicos de los contribuyentes por parte de la Administración tributaria. Es de vital importancia analizar si los datos de relevancia económica forman parte de esa esfera íntima protegida por el derecho a la intimidad, la relación que dicho derecho guarda con el deber de contribuir al sostenimiento al gasto público y como el derecho a la intimidad incide en el deber de información de los obligados tributarios y en su exigibilidad por parte de la Administración Tributaria.

Por último, analizaremos cómo el derecho a la inviolabilidad del domicilio incide en la regulación y ejecución de las diferentes medidas contenidas del procedimiento de inspección tributaria que resulta de especial relevancia en orden a recabar información tributaria de los obligados tributarios. Parece lógico que el citado derecho condicionará y limitará la actuación de la Administración Tributaria en el seno de este procedimiento debido a su función de salvaguarda de la esfera íntima del domicilio frente a posibles injerencias, por ello debemos analizar cómo despliega sus efectos frente a las potestades de inspección y qué garantías han de cumplirse para que se produzcan injerencias legítimas en el mismo.

II. CUESTIONES PREVIAS Y FUNDAMENTALES.

A) Breve mención a la configuración constitucional de la dignidad y su relación con los derechos fundamentales.

Debemos comenzar analizando el valor y la influencia tanto de la dignidad cómo de los derechos fundamentales en el marco institucional, concretamente en el ordenamiento tributario, desde su concepción como límite hasta la obligación activa de los poderes públicos en la promoción y protección de los mismos.

En primer término, cabe destacar que nuestro sistema constitucional tiene su punto de partida en el artículo 10.1 CE, que constituye a la dignidad de la persona como elemento fundamental del sistema constitucional español, puesto que expone textualmente: *“La dignidad de la persona humana, los derechos inviolables que le son inherentes, el libre desarrollo de la personalidad, el respeto a la ley y a los derechos de los demás son fundamento del orden político y de la paz social”*.

El TC concibe a la dignidad humana como un valor moral y jurídico, así lo afirma en la STC 53/1985, de 11 de abril, al exponer que *“la dignidad es un valor espiritual y moral inherente a la persona, que se manifiesta singularmente en la autodeterminación consciente y responsable de la propia vida y que lleva consigo la pretensión al respeto por parte de los demás [...] Junto al valor de la vida humana y sustancialmente relacionado con la dimensión moral de ésta, nuestra Constitución ha elevado también a valor jurídico fundamental la dignidad de la persona...”*¹. Por tanto la dignidad humana es un valor moral y espiritual que se eleva a valor jurídico fundamental.

Proyectada sobre los derechos individuales, la dignidad ha de permanecer inalterada cualquiera que sea la situación en que la persona se encuentre², constituyendo tal y como expone el TC en la STC 57/1994, de 28 de febrero, *“un mínimum invulnerable que todo estatuto jurídico debe asegurar de modo que las limitaciones que se impongan en el disfrute de derechos individuales no conlleven un menosprecio para la estima que, en cuanto ser humano, merece la persona”*³. Es decir, el TC destaca a la dignidad humana como una frontera que en ningún caso se puede traspasar por entender que se trata de un valor intrínseco al ser humano que ha de ser respetado por todo Estado de Derecho, circunstancia evidenciada por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en el caso Sanatkar contra Rumanía de 16 de julio de 2015 en el que recuerda que *“el artículo 3 del Convenio Europeo de Derechos Humanos impone al Estado asegurar a toda persona encarcelada lo sea en condiciones que sean compatibles con el respeto a la dignidad humana”*.

Cabe afirmar, a tenor de lo expuesto en el art. 10.1 CE, que la dignidad humana no se concibe como un derecho como tal sino que se constituye como fundamento del orden político y la paz social, como un elemento clave en toda construcción política y social. El TC ha afirmado en reiteradas ocasiones que la dignidad humana no es un derecho fundamental, que no tiene acceso a la protección del recurso de amparo y que su garantía debe realizarse por la intermediación de aquellos derechos que derivan de la

¹ FJ 8.

² PASCUAL LAGUNAS, Eulalia: “Configuración jurídica de la dignidad humana en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”. En *Bosch editor*, 2009, pág. 116. Se destaca dicha cuestión tomando en consideración la jurisprudencia analizada.

³ FJ 3.

propia dignidad⁴. En este sentido destaca que así se contempla en la STC 57/1994, de 28 de febrero : “[...] cabe advertir [...] que lo dispuesto en el artículo 10.1 CE [...] no puede servir de base para una pretensión autónoma de amparo por impedirlo los arts. 53.2 C.E. y 41.1 LOTC, que han configurado el recurso de amparo para la protección de los derechos y libertades reconocidos en los arts. 14 a 29 C.E [...] sólo en la medida en que tales derechos sean tutelables en amparo y únicamente con el fin de comprobar si se han respetado las exigencias que, no en abstracto, sino en el concreto ámbito de cada uno de aquéllos, deriven de la dignidad de la persona, habrá de ser tomada en consideración por este Tribunal como referente⁵.

Atendiendo a lo expuesto en el art. 10.1 de la CE, podemos destacar la constitución de la dignidad humana como fuente de la que emanan los derechos fundamentales al establecer que los derechos inviolables que le son inherentes son fundamento del orden político y de la paz social, siendo tanto la dignidad como dichos derechos claves para la estructuración del sistema jurídico político. De hecho, así lo afirma el TC en la STC 53/1985, de 11 de abril, en la que relaciona dignidad y el derecho a la vida justificando su relevancia y preponderancia “en su colocación misma en el texto constitucional, ya que el art. 10 es situado a la cabeza del título destinado a tratar derechos y deberes fundamentales [...] lo que muestra que dentro del sistema constitucional son considerados como el punto de arranque, como el prius lógico y ontológico para la existencia y especificación de los demás derechos”⁶. Así como en la STC 57/1994 en la que el TC expresa: que los arts. 15 y 18.1 “son proyección de la dignidad de la persona que como valor jurídico fundamental consagra el art. 10.1 C.E”⁷.

De este modo se produce una relación de reciprocidad entre la dignidad humana y dichos derechos, en la que ésta se irradia a los derechos fundamentales constitucionalmente reconocidos y que el TC considere inherentes a la persona y, a su

⁴ PASCUAL LAGUNAS, Eulalia: “Configuración jurídica de la dignidad humana en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, ob. cit., pág. 36.

⁵ Véase STC 120/1990 27 de junio, FJ 4º.

⁶ FJ 3.

⁷ FJ 4.

vez, el concepto constitucional de dignidad se encuentra delimitado a los términos en los que dichos derechos están establecidos en el Título I de la CE ⁸.

B) Los derechos fundamentales: dimensión y relevancia institucional.

En cuanto a los derechos fundamentales, en primer término, hay que destacar que los derechos fundamentales no son absolutos y que sus limitaciones tampoco pueden ser consideradas de esta manera, puesto que *“todas las personas relativas a tales derechos se integran en un único ordenamiento inspirado por los mismos principios; y tanto los derechos individuales como sus limitaciones, en cuanto éstas derivan del respeto a la Ley y a los derechos de los demás, son igualmente considerados por el art. 10.1 de la Constitución como «fundamento del orden político y de la paz social». Se produce así, en definitiva, un régimen de concurrencia normativa, no de exclusión, de tal modo que tanto las normas que regulan el derecho fundamental como las que establecen límites a su ejercicio vienen a ser igualmente vinculantes y actúan recíprocamente”*⁹.

El TC en la STC 53/1985, de 11 de abril, expone que *“la doctrina ha puesto de manifiesto -en coherencia con los contenidos y estructuras de los ordenamientos positivos- que los derechos fundamentales no incluyen solamente derechos subjetivos de defensa de los individuos frente al Estado, y garantías institucionales, sino también deberes positivos por parte de éste”*¹⁰. Aquí hace referencia a la dualidad de los derechos fundamentales, que se concreta en su dimensión subjetiva y objetiva. Dualidad que podemos observar en el art. 53 de la CE que expone, en su primer apartado, que los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo segundo del Título I vinculan a todos los poderes públicos y en su segundo que *“cualquier ciudadano podrá recabar la tutela de las libertades y derechos reconocidos en el art. 14 y la Sección primera del Capítulo segundo ante los Tribunales ordinarios por un procedimiento basado en los principios de preferencia y sumariedad y, en su caso, a través del recurso de amparo ante el TC.”*

⁸ VV. AA. BASTIDA Francisco J., VILLAVARDE Ignacio, REQUEJO Paloma, PRESNO Miguel Ángel, ALÁEZ Benito, SARASOLA Ignacio F. : *Teoría general de los derechos fundamentales en la constitución española 1978*, Tecnos, Madrid, 2004, págs. 31-32 (versión digital pública: <https://dialnet.unirioja.es>).

⁹ Véase STC 254/1988, de 21 de diciembre, FJ 3.

¹⁰ FJ 4.

Desde el punto de vista individual o subjetivo los derechos fundamentales son la proyección positiva, inmediata y vital de la persona. Constituyen asimismo la condición de su libertad y autodeterminación. Es decir, constituyen el núcleo básico, ineludible e irrenunciable, del *status* jurídico del individuo¹¹. Así lo expone el TC en su sentencia 25/1981, de 14 de julio (FJ.5): “*Son derechos subjetivos, derechos de los individuos no sólo en cuanto derechos de los ciudadanos en sentido estricto, sino en cuanto garantizan un status jurídico o la libertad en un ámbito de la existencia*”.

No obstante, los derechos fundamentales también “*son los componentes estructurales básicos, tanto del conjunto del orden jurídico objetivo como de cada una de las ramas que lo integran, en razón de que son la expresión jurídica de un sistema de valores que, por decisión del constituyente, ha de informar el conjunto de la organización jurídica y política...*”¹². Por tanto, son fundamento del orden político y de la paz social, tal y como expone el citado art. 10 de la CE, condicionando toda la estructura constitucional.

De dicha función o finalidad se desprende la dimensión objetiva de los derechos fundamentales que obliga al Estado asumir una conducta activa dirigida a la salvaguarda de los mismos. Así lo estima el TC en la anteriormente citada STC 53/1985 en la que expone que la garantía de la vigencia de dichos derechos “*no puede limitarse a la posibilidad del ejercicio de pretensiones por parte de los individuos, sino que ha de ser asumida también por el Estado*. Por ello, la obligación del sometimiento de todos los poderes a la CE no solo supone “*la obligación negativa del Estado de no lesionar la esfera individual o institucional protegida por los derechos fundamentales, sino también la obligación positiva de contribuir a la efectividad de tales derechos, y de los valores que representan, aun cuando no exista una pretensión subjetiva por parte del ciudadano...*”.

El TC, al explicar dicha dimensión objetiva, resalta la dimensión común de los mismos que se concibe como su carácter de nexo entre los ciudadanos y el Estado, argumentando que los derechos fundamentales dan sus contenidos básicos al

¹¹ SOLOZABAL ECHAVARRIA, Juan J: “Algunas cuestiones básicas de la teoría de los derechos fundamentales”. En *Revista de Estudios Políticos* (Nueva Época) Núm. 71, enero-marzo 1991, pág. 88. (versión digital pública: <https://dialnet.unirioja.es>).

¹² Véase STC 53/1985, de 11 de abril, FJ 4.

ordenamiento jurídico, “en nuestro caso al del Estado social y democrático de Derecho, y atañen al conjunto estatal. Los derechos fundamentales son así un patrimonio común de los ciudadanos individual y colectivamente, constitutivos del ordenamiento jurídico cuya vigencia a todos atañe por igual”¹³.

Por tanto, cabe destacar que los derechos fundamentales no son solo derechos públicos subjetivos sino también instituciones que imponen a los poderes públicos el deber de garantizar su efectiva vigencia¹⁴ y, especialmente, *obliga al legislador a proteger los valores positivados y formalizados en el ordenamiento a través de los derechos fundamentales, reconociendo, en su caso, las titularidades y obligaciones subjetivas que repute a tal fin necesarias.*¹⁵ De la dimensión institucional u objetiva resultan así obligaciones para los poderes públicos: no se trata sólo de proteger al individuo de la intervención del Estado en su esfera subjetiva, sino también de generar condiciones para que los derechos fundamentales puedan desplegar su máxima efectividad¹⁶.

De modo, que esta dimensión objetiva establece la obligación a los poderes públicos de garantizar la efectividad de los derechos fundamentales. Obligación que, como hemos podido apreciar, recae especialmente sobre el legislador cuya intervención es necesaria para garantizar la protección de dichos derechos. Dicha circunstancia la encontramos evidenciada de nuevo en la STC 53/1985 en la que el Tribunal expresa que dicha dimensión objetiva “*obliga especialmente al legislador, quien recibe de los derechos fundamentales «los impulsos y líneas directivas», obligación que adquiere especial relevancia allí donde un derecho o valor fundamental quedaría vacío de no establecerse los supuestos para su defensa*”¹⁷.

¹³ Véase STC 25/1981, de 14 de julio, FJ 5.

¹⁴ CIDONCHA MARTÍN, Antonio: “Garantía Institucional, Dimensión Institucional y Derecho Fundamental: Balance Jurisprudencial”. En *Teoría y Realidad Constitucional*, núm. 23, 2009, pág. 10. (versión digital pública: <https://dialnet.unirioja.es>).

¹⁵ Véase STC 129/1989, de 17 de julio, FJ 3.

¹⁶ *Ibidem*.

¹⁷ FJ 4.

Dicha obligación incumbe también a los jueces tal y como destaca el TC en el ATC 382/1996, de 18 de diciembre, al expresar que *“tal obligación se traduce respecto de los órganos judiciales en la exigencia de que interpreten y apliquen la legalidad ordinaria de conformidad con los derechos fundamentales, por lo tanto deben ser necesariamente tomados en consideración de un modo adecuado al resolverse la controversia entre particulares [...] los órganos judiciales, lejos de optar por la aplicación mecánica de la norma Imitadora deben partir de una apropiada apreciación del derecho fundamental para determinar la concreta intensidad de la restricción que de la legalidad ordinaria deriva”*¹⁸, esto se produce como consecuencia de la fuerza expansiva de los derechos fundamentales.

En concreto la STC 159/1986, de 16 de diciembre, en la que el Tribunal contempló la condena por apología del terrorismo a José Félix Azurmendi Badiola, entonces Director del diario «Egín», por la publicación de dos comunicados de la organización ETA-militar, nos encontramos la línea que los órganos judiciales han de seguir en la interpretación de derechos fundamentales que es aquella que sea mas favorable para dicho derecho, es decir, conforme al principio favor libertatis. En este caso, el TC considera contrario al contenido constitucional del derecho a informar que los órganos judiciales estimen a la Ley Penal como un límite absoluto al ejercicio del citado derecho; pues considera que se supedita a cualquier interés que pueda inspirar el legislador penal. Y concluye, al hilo de lo expuesto, que los órganos judiciales deben *“asumir la interpretación más favorable al derecho fundamental y a sus efectos sobre las normas penales limitadoras del mismo”*¹⁹.

Por último, parece claro que la doble dimensión de los derechos fundamentales son el fundamento tanto de los límites como de las obligaciones que los poderes públicos deben respetar y cumplir y por ello deben ser el punto de partida para analizar todas aquellas medidas y principios del ordenamiento tributario derivadas de los mismos, ya que, tal y como expone el art. 53.1 CE: “los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo segundo del presente Título vinculan a todos los poderes públicos”.

¹⁸ FJ 3.

¹⁹ FJ 8.

Concretamente, en el ordenamiento tributario existen determinados principios constitucionales establecidos en el art. 31 de la CE, que informan la actuación de los poderes públicos en su actividad financiera y, por tanto, estructuran el ordenamiento jurídico-financiero. Por otra parte, el art. 9 de la CE expone que “los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico”, por lo que dichos principios poseen un carácter vinculante que irradia a todo el ordenamiento jurídico-financiero.

En especial debemos hacer referencia al principio de igualdad, concretamente al de igual ante la ley tributaria puesto que tal y como expone el TC en su sentencia 96/2002, de 25 de abril: *“la igualdad ante la ley tributaria resulta indisociable de los principios de generalidad, capacidad, justicia y progresividad”*. Dichos principios aparecen recogidos en el art. 31 de la CE y dispone que *“todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”*²⁰.

El Tribunal continúa en esa misma sentencia resaltando que dicho precepto se *“configura un mandato que vincula no sólo a los ciudadanos sino también a los poderes públicos ya que, si los unos están obligados a contribuir de acuerdo con su capacidad económica al sostenimiento de los gastos públicos, los poderes públicos están obligados, en principio, a exigir esa contribución a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación”*. De modo que el deber constitucional de contribuir constituye un ejemplo del impacto de los derechos fundamentales en el ámbito tributario, por una parte porque no es un deber absoluto debido a los límites impuestos por los principios constitucionales como, por ejemplo, la prohibición de que se produzca un efecto confiscatorio y por otra porque constituye una manifestación de esa dimensión objetiva de los mismos, pues obliga a los poderes públicos a hacer efectivo el cumplimiento de determinados derechos como el de igualdad tributaria.

Por tanto, podemos apreciar como los principios constitucionales garantizan, pues, la producción normativa de conformidad con determinados criterios y valores

²⁰ FJ 7.

acogidos en el sistema jurídico por su carácter fundamental y constituyen un verdadero límite al ejercicio del poder financiero. Eficacia limitativa que se garantiza mediante la atribución al TC de la competencia de declarar inconstitucional cualquier precepto de rango legal que vulnere alguno de dichos principios.

En el mismo sentido se pronuncia el art. 3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, donde se encuentran recogidos los “*principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario*”, que son normas de obligado cumplimiento que deben ser respetadas tanto por el legislador, por los diferentes poderes públicos y por los ciudadanos al encontrarse recogidos en el art. 31 CE. Resulta así de lo dispuesto en los arts. 9 y 53 CE y de la jurisprudencia del TC recaída sobre los mismos ²¹.

Podemos observar la importancia fundamental de los derechos fundamentales en el ordenamiento jurídico-financiero ya que los principios constitucionales que rigen al mismo se encuentran íntimamente relacionados e incluso se fundamentan en ellos informando y limitando la totalidad de la actividad financiera de los poderes públicos.

Dicha importancia no solo se evidencia y materializa en los principios citados sino que los derechos fundamentales subyacen a todo el ordenamiento y constituyen la base de múltiples figuras y medidas que regulan y limitan la actividad y política económica del Estado, y que analizaremos posteriormente.

Por tanto, es de especial interés como determinados derechos fundamentales como los de propiedad, intimidad e inviolabilidad del domicilio, que analizamos en el presente trabajo, trascienden de su configuración y contenido constitucional y despliegan sus efectos en el ordenamiento jurídico-tributario incidiendo en la regulación y ejecución de múltiples medidas contenidas en la normativa reguladora de los diferentes procedimientos y principios del sistema tributario.

C) La relación entre el mínimo exento y la dignidad humana

Como hemos expuesto anteriormente, la dignidad humana guarda una posición especial en nuestro texto constitucional y guarda una íntima relación con los derechos

²¹ GARRIDO MORA, Manuel: “Principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario” . *En Grandes Tratados. Comentarios a la Ley General Tributaria (Vol. I y II)*, Aranzadi, 2008, pág. 2. (versión digital privada).

fundamentales. Por ello, debemos hacer una breve mención a la influencia que despliega en el ámbito tributario a través de la figura del mínimo exento cuya finalidad es garantizar la existencia de un mínimo existencial o vital exento de tributación. Se trata de una cuestión de escaso tratamiento jurisprudencial pero que el TC relaciona indirectamente.

Se denomina mínimo exento al mínimo de subsistencia o mínimo vital. Desde un punto de vista práctico, esta circunstancia se articula mediante reducciones en la Base Imponible de determinados impuestos que procedemos a analizar, de manera que el contribuyente declare exclusivamente aquella parte de su renta o de su patrimonio que supere dicho mínimo.

El concepto de mínimo exento se contempla actualmente en dos impuestos: El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y en el Impuesto sobre el Patrimonio (IP).

En el caso del IRPF, como se verá a continuación de forma más detallada, este mínimo exento se establece en función de las circunstancias personales y familiares del contribuyente (edad, discapacidad, personas dependientes), mientras que en el Impuesto sobre el Patrimonio se establece una cuantía fija, igual para todos los contribuyentes.

Concretamente, el art. 56 de la ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, define el mínimo personal y familiar como la parte de la base liquidable que, por destinarse a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente, no se somete a tributación por este Impuesto.

Podemos observar como la ley señala el mínimo personal y familiar como una parte de la renta que se entiende como necesaria para el desarrollo vital de cualquier persona y de su familia y se garantiza mediante su exclusión de la base liquidable y, por tanto, de la obligación de tributar.

Esta parte de renta excluible plantea aparentemente un cierto conflicto con los principios tributarios de generalidad e igualdad por lo que debemos analizar dicha cuestión teniendo en cuenta la íntima relación entre el mínimo personal y la dignidad humana, consagrada en el art. 10 CE.

En relación con el principio de igualdad el TC en la STC 96/2002, de 25 de abril, que recoge la doctrina de este tribunal en relación con dicho principio, expone que *“existe una muy amplia doctrina de este Tribunal que puede sintetizarse ahora recordando que las diferencias normativas son conformes con la igualdad cuando cabe discernir en ellas una finalidad no contradictoria con la Constitución y cuando, además, las normas de las que la diferencia nace muestran una estructura coherente, en términos de razonable proporcionalidad con el fin así perseguido”*²².

A tenor de lo expuesto, el Tribunal destaca que no toda diferencia de trato ante situaciones similares es contraria a la CE exigiendo el TC dos presupuestos necesarios para su admisibilidad constitucional:

*a) “La razonabilidad de la medida, pues no toda desigualdad de trato en la Ley supone una infracción del artículo 14 CE, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable; b)” La proporcionalidad de la medida, pues el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato sino sólo aquellas desigualdades en las que no existe relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida, pues para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin”*²³.

Se sienta de esta forma la doctrina en cuanto a los presupuestos que han de darse para la estipulación de medidas que suponen una diferencia de trato como lo es el mínimo exento cuya cuantía variará en función de la situación personal y familiar del contribuyente.

En materia tributaria, dicho principio se expresa en la capacidad contributiva de los ciudadanos en el sentido de que situaciones económicas iguales conllevan una imposición fiscal igual. Es decir, nuevamente, se prohíben los tratos discriminatorios, pero no el tratamiento diferencial derivado de distintas situaciones de hecho.

²² FJ 7.

²³ FJ 7. Se trata de una doctrina consolidada y expuesta en múltiples sentencias como, por ejemplo, las STC 200/2001, de 4 de octubre, FJ 4 y STC 39/2002, de 14 de febrero, FJ 4.

El TC en la propia sentencia, destaca *“la igualdad ante la ley tributaria resulta indisociable de los principios de generalidad, capacidad, justicia y progresividad, que se enuncian en el último precepto constitucional citado”*. *“Se trata, a fin de cuentas, de la igualdad de todos ante una exigencia constitucional -el deber de contribuir o la solidaridad en el levantamiento de las cargas públicas- que implica, de un lado, una exigencia directa al legislador, obligado a buscar la riqueza allá donde se encuentre y, de otra parte, la prohibición en la concesión de privilegios tributarios discriminatorios”*²⁴.

En cuanto al principio de generalidad el art. 31.1 de la CE establece que *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad...”*. La primera cuestión que llama la atención es la expresión “todos” que ha de entenderse como la voluntad del Constituyente de que las cargas públicas se imputen a todos los sujetos que se encuentren y desarrollen una actividad susceptible de reflejar capacidad económica en el territorio español, independientemente de que se traten de sujetos nacionales o extranjeros.

Por otro lado, el principio de generalidad supone que el legislador debe tipificar como hecho imponible todo acto o negocio jurídico que demuestre capacidad económica. Es decir, con carácter general se prohíben las exenciones y bonificaciones que puedan resultar discriminatorias, sin embargo, ello no supone que no se puedan conceder beneficios tributarios por razones de política económica.

A ello se refiere el TC en la sentencia anteriormente citada cuando expone que *“la exención o la bonificación -privilegio de su titular- como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria (art. 31.1 CE), en cuanto que neutraliza la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho generador de capacidad económica, sólo será constitucionalmente válida cuando responda a fines de interés general que la justifiquen (por ejemplo, por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etc), quedando, en caso contrario, proscrita, pues no hay que olvidar que los principios de igualdad y generalidad se lesionan cuando “se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas*

²⁴ FJ 7. El TC define que son privilegios tributarios discriminatorios: todos aquellos beneficios tributarios injustificados desde el punto de vista constitucional, al constituir una quiebra del deber genérico de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado.

carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el art. 31” ²⁵.

Podemos apreciar como el mínimo personal y familiar aparece como un motivo que justifica ese “privilegio” que excepciona a los principios de igualdad y generalidad debido a que se concibe que responde a un fin de interés general. No obstante, cabe preguntarse porque dicho mínimo se considera que cumple un fin de interés general. La respuesta, tal y como expresa el TC, es que el mínimo personal y familiar es un instrumento cuyo fin es garantizar un valor superior situado en la cúspide de la estructura constitucional de nuestro Estado: la dignidad humana.

Así pues el TC desarrolla y sienta su doctrina en relación con la aplicación del mínimo personal y familiar en la STC 19/2012, de 15 de febrero, que procedemos a analizar y en la que se resuelve el recurso de inconstitucionalidad núm. 1046-1999, planteado por 89 Diputados del Grupo Parlamentario Socialista en el Congreso contra una serie de preceptos de la ley 40/1998 entre los que se encuentra el art. que regula dicho mínimo.

Los recurrentes, en primer lugar, denuncian la forma en que se han articulado los conceptos de renta disponible y de mínimo personal y familiar en los arts. 2.2, 15.1, 15, 3.4 ,40, 51 y 62, todos ellos de la Ley 40/1998, que consideran que contradicen los principios de igualdad, progresividad y capacidad económica recogidos en el art. 31.1 CE, la igualdad real y efectiva del individuo a que alude el art. 9.2 CE, la dignidad de la persona y el libre desarrollo de la personalidad que proclama el art. 10.1 CE, la protección de la familia que exige el art. 39.1 CE y la igualdad de los hijos ante la ley que reconoce el art. 39.2 CE.

En cuanto al mínimo personal y familiar y la salvaguarda del mismo, el TC, en esa misma sentencia, expone que la capacidad contributiva de una persona física *“debe producirse una vez superado un determinado umbral de renta que proteja la renta necesaria destinada a la satisfacción de las necesidades vitales del obligado tributario (renta vital de subsistencia), individualmente consideradas o, en su caso, de la unidad familiar”*²⁶. Es por tanto esa cantidad de renta que se entiende como necesaria para

²⁵ FJ 7.

²⁶ FJ 4.

garantizar las necesidades vitales más básicas e inherentes al propio desarrollo de la vida humana.

Además, se estima que en la dignidad humana, consagrada en el art. 10 de la CE, como el primero de los fundamentos del orden político y paz social del Estado *“repugna que la efectividad de los derechos patrimoniales se lleve al extremo de sacrificar el mínimo vital del deudor, privándole de los medios indispensables para la realización de sus fines personales así como en la protección de la familia, el mantenimiento de la salud y el uso de una vivienda digna y adecuada. Valores éstos que aparecen expuestos como fundamento de la obligación de los poderes públicos de, no solo desplegar “la correspondiente acción administrativa prestacional, sino además a desarrollar la acción normativa que resulte necesaria para asegurar el cumplimiento de esos mandatos constitucionales, a cuyo fin resulta razonable y congruente crear una esfera patrimonial intangible a la acción ejecutiva de los acreedores que coadyuve a que el deudor pueda mantener la posibilidad de una existencia digna”*²⁷.

El Tribunal continúa exponiendo que con base en esta doctrina debemos afirmar que el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no legitima a los poderes públicos, *“a someter a tributación la renta de las personas desde su primera unidad económica, sino sólo a partir de un mínimo vital de subsistencia, inmune a su acción, que les permita satisfacer sus necesidades más básicas en garantía de una existencia digna”*.

Finalmente, el citado Tribunal destaca la cuestión de que dicho mínimo vital de subsistencia se garantice a todas las personas por igual, con independencia de su nivel de renta, pues de los preceptos constitucionales que analiza deduce, *“la necesidad de un mínimo protegido de la acción de los poderes públicos, [...] pudiendo ser válida la opción de condicionar la aplicación de ese mínimo hasta un determinado umbral de renta, igual de válida es la opción contraria, esto es, la de garantizar aquel mínimo vital de subsistencia libre de gravamen para todos los obligados al sostenimiento de los gastos públicos”*.

Por tanto, de lo expuesto por el TC, cabe destacar que la dignidad es el fundamento, la razón de ser del mínimo personal y familiar, como deducción de la base

²⁷ FJ 4.

liquidable, que hace referencia a la parte de renta que se estima como necesaria para garantizar las necesidades vitales básicas, es decir, una existencia digna a la que toda persona en si misma tiene derecho. Tal es la importancia y el valor de la dignidad que el propio Tribunal destaca que *“no podría calificarse de justo un Estado que se denominara como “social y democrático de Derecho” si privase a sus ciudadanos, a través de su sistema tributario, de la renta mínima de supervivencia, so pretexto del deber de contribuir a los gastos generales, pues con ello no sólo perdería su legitimidad política y democrática sino que atentaría a la esencia misma de la dignidad humana”*.

Es la dignidad, pues, el fin general que se trata de proteger a través de dicho mínimo y lo que permite la quiebra de los principios de igualdad y generalidad a través de la deducción del mismo. Y la que dota de valor constitucional a la mencionada deducción y así lo confirma el TC en dicha sentencia concluyendo que la decisión de no someter a gravamen un mínimo vital, de aquellos sujetos obligados a contribuir por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, *“mediante la aplicación de una reducción en la base imponible es una opción legislativa que, en tanto dirigida a la consecución de las finalidades descritas, no puede calificarse de contraria al texto constitucional”*.

III. LOS DERECHOS FUNDAMENTALES A LA PROPIEDAD, A LA INTIMIDAD Y A LA INVOLABILIDAD DEL DOMICILIO EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO.

Como hemos expuesto anteriormente la incidencia de los derechos fundamentales en otros ámbitos del ordenamiento jurídico es una cuestión de un interés fundamental pues en ocasiones limitan la actuación de los poderes públicos y en otras establecen garantías que deben ser cumplidas para que se produzca su injerencia. A continuación profundizaremos en cómo tanto el derecho a la propiedad como los de intimidad e inviolabilidad del domicilio despliegan estos efectos constituyendo una materia de especial relevancia, tanto teórica como práctica.

A) La incidencia del derecho a la propiedad privada en el sistema tributario.

1. La configuración constitucional del derecho a la propiedad privada.

En primer lugar, debemos analizar el contenido y naturaleza del derecho a la propiedad privada tanto en nuestra Constitución, de acuerdo con la jurisprudencia de nuestro TC, como en el Derecho Comunitario²⁸.

En cuanto a nuestro sistema constitucional, el art. 33 CE consagra en su primer apartado los derechos de propiedad privada y herencia para, a continuación, en su segundo apartado, proclamar la función social que delimita su contenido y, en su apartado 3 garantizar que nadie puede ser privado de sus bienes sino por causa pública justificada o interés social.

El primer aspecto importante que podemos destacar de dicho derecho es la ubicación del artículo que lo consagra en la CE. Pues, el art. 33 se encuentra situado en el capítulo segundo del Título primero que hace referencia a los derechos y libertades. Por tanto, no se integra en los “*derechos fundamentales y libertades públicas*” comprendidas en la sección primera, sino que se integra en los “derechos y deberes de los ciudadanos” de la sección segunda. El TC mantiene una postura contraria a la mayoría de la doctrina que adopta una comprensión restringida de los derechos fundamentales, en virtud de la cual el término sólo correspondería a los derechos comprendidos en la Sección Primera del Capítulo Segundo del Título Primero.

En este sentido, el TC ha expresado que el derecho a la propiedad no se encuentra dentro del ámbito de aplicación del art. 53 CE, es decir, no es susceptible de protección en vía de amparo²⁹. Tampoco le será de aplicación la reserva de ley orgánica contemplada en el art. 81.1 CE que únicamente alcanza a los derechos reconocidos en los arts. 14 a 30 CE. No obstante, esto no supone “*la desprotección de tales derechos, sino sólo que el*

²⁸ Resulta de especial interés para el tema a tratar el Seminario de Estudios de los Tribunales Constitucionales de Italia, Portugal y España Lisboa, de 2009, realizado por JUAN LUIS REQUEJO PAGES, en la que se destacan los principales pronunciamientos en relación con el derecho a la propiedad en la jurisprudencia del TC y que hemos tenido en cuenta para analizar la configuración del mismo. (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

²⁹ El art. 53 CE otorga la posibilidad de acceder a la protección en vía de amparo únicamente a aquellos derechos reconocidos en el artículo 14 y la Sección primera del Capítulo segundo, con la salvedad del la objeción de conciencia.

constituyente no ha estimado necesario incluir este derecho y sus garantías en el ámbito de la protección reforzada que el art. 53.2 de la Constitución confiere a determinados derechos y libertades fundamentales, encomendando a los Tribunales ordinarios, que a su vez tienen abierta la vía de la cuestión de inconstitucionalidad, la tutela de tal derecho y sus garantías”³⁰.

Es, por tanto, una cuestión capital delimitar y analizar el contenido del derecho a la propiedad reconocido tanto en la jurisprudencia del TC como en la del Tribunal Supremo.

En la STC 111/1983, de 2 de diciembre, el mencionado tribunal expuso: *“El derecho de propiedad, incluido en la Sección Segunda del Capítulo 2.º del Título I, aparece regulado en el art. 33, donde se contiene una doble garantía de tal derecho, ya que se reconoce desde la vertiente institucional y desde la vertiente individual, esto es, como un derecho subjetivo, debilitado; sin embargo, por cuanto cede para convertirse en un equivalente económico, cuando el bien de la comunidad, concretado en el art. 33.3 por la referencia a los conceptos de utilidad pública o interés social, legitima la expropiación”³¹*. Por lo que el derecho a la propiedad privada, en la jurisprudencia constitucional, no es concebido como un derecho individual pleno sino como un derecho estatutario que cede por motivos de interés social o utilidad pública.

El TS, siguiendo por esta línea, destaca implícitamente al derecho de propiedad como un derecho estatutario refiriéndose a la propiedad inmobiliaria y destacando la sujeción de su contenido al ordenamiento urbanístico. En la STS (Roj: 11136/1987), de 12 de mayo de 1987, expone que ese *“carácter estatutario del derecho de propiedad inmobiliaria significa que su contenido será en cada momento el que derive de la ordenación urbanística, siendo así lícita la modificación de ésta, pues las facultades propias del dominio, en cuanto creación del ordenamiento, serán las concertadas en la ordenación vigente en cada momento”³²*.

³⁰ Véase STC76/1988, de 26 de abril, FJ 4.

³¹ FJ 8.

³² FJ 3.

Este derecho, en su doble dimensión, ha experimentado una profunda transformación que ha llevado al TC a considerar la imposibilidad de "*considerarlo hoy como una figura jurídica reconducible exclusivamente al tipo extremo descrito en el art. 348 del Código civil*", habiéndose producido, por el contrario, "*una extraordinaria diversificación de la institución dominical en una pluralidad de figuras o situaciones jurídicas reguladas con un significado y alcance diverso*"³³.

En cuanto a su contenido, el derecho a la propiedad comprende las facultades *de usar, disfrutar, consumir y disponer de la cosa objeto del dominio, sin más limitaciones que las que, en virtud de la función social de la propiedad (art. 33.2 de la Constitución), sean impuestas por la Ley y consideradas razonables por la sociedad*³⁴.

Y cabe destacar que le será aplicable la garantía del necesario respeto a su «contenido esencial», en virtud de lo dispuesto en el art. 53.1 del propio Texto constitucional. El problema radica, sin embargo, en determinar cuál es ese contenido esencial. En este sentido, y a título preliminar, debemos hacer referencia a la doctrina constitucional existente en relación con la determinación del contenido esencial de cualquier tipo de derecho subjetivo que, según el TC, puede ser expresada como "*aquella parte del contenido del derecho que es absolutamente necesaria para que los intereses jurídicamente protegibles, que dan vida al derecho, resulten real, concreta y efectivamente protegidos. De este modo, se rebasa o se desconoce el contenido esencial cuando el derecho queda sometido a limitaciones que lo hacen impracticable, lo dificultan más allá de lo razonable o lo despojan de la necesaria protección*"³⁵.

Por ello, el menoscabo del contenido esencial del derecho a la propiedad se produciría mediante la imposición de deberes positivos mediante disposiciones diferentes

³³ Véase STC 204/2004, de 18 de noviembre, FJ 5.

³⁴ Véase STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 2.

³⁵ Véase STC 11/1981, FJ 10, en la que el TC hace referencia a dos formas o caminos para aproximarse a la idea de «contenido esencial» que expresa el art. 53 CE. Lo expuesto corresponde al segundo camino que consiste en tratar de buscar lo que una importante tradición ha llamado los intereses jurídicamente protegidos como núcleo y médula de los derechos subjetivos; mientras que el primer camino trata de acudir a lo que se suele llamar la naturaleza jurídica o el modo de concebir o de configurar cada derecho. El TC expresa que ambos no son antitéticos ni alternativos sino complementarios, de modo que, pueden ser conjuntamente utilizados para la determinación del contenido esencial de un determinado derecho.

de una ley, infringiendo así la reserva de Ley establecida en los arts. 33.2 y 53.1 del Texto constitucional y generando por añadidura inseguridad jurídica.

De acuerdo con esta doctrina constitucional es necesario partir de la regulación constitucional del derecho a la propiedad privada que se contiene en el citado art. 33 con el fin de indagar la naturaleza jurídica de tal derecho o el modo como la Norma fundamental lo concibe. La dimensión social del derecho a la propiedad, consagrada en el apartado 2 del citado artículo, es determinante para la definición del ámbito de intervención legítima del legislador ya que *“la fijación del «contenido esencial» de la propiedad privada no puede hacerse desde la exclusiva consideración subjetiva del derecho o de los intereses individuales que a éste subyacen, sino que debe incluir igualmente la necesaria referencia a la función social, entendida no como mero límite externo a su definición o a su ejercicio, sino como parte integrante del derecho mismo”*³⁶.

Dicha función social constituye un elemento estructural, un factor determinante en la definición de su contenido, por lo que podemos apreciar como nuestra Constitución no reconoce al derecho a la propiedad como un mero ámbito subjetivo de dominio sobre determinados bienes cuyo ejercicio se encuentra sometido por limitaciones generales impuestas por ley con el fin de salvaguardar determinados derechos o fines generales o de terceros, sino que dicha función implica una serie de obligaciones que el titular de dicho derecho debe respetar y cumplir. Así lo expone TC en la STC 37/1987, de 26 de marzo, donde añade que *“la Constitución reconoce un derecho a la propiedad privada que se configura y protege, ciertamente, como un haz de facultades individuales sobre las cosas, pero también, y al mismo tiempo, como un conjunto de deberes y obligaciones establecidos, de acuerdo con las Leyes, en atención a valores o intereses de la colectividad”*³⁷.

El TC concluye, en dicha sentencia, que *“utilidad individual y función social definen, por tanto, inescindiblemente el contenido del derecho de propiedad sobre cada categoría o tipo de bienes”*. *“Al filo de esta perspectiva, que es la adoptada por la Constitución, resulta oportuno hacer notar que la incorporación de exigencias sociales al contenido del derecho de propiedad privada, que se traduce en la previsión legal de intervenciones públicas no meramente ablatorias en la esfera de las facultades y*

³⁶ Véase STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 2.

³⁷ FJ 2.

responsabilidades del propietario, es un hecho hoy generalmente admitido". Por tanto, de acuerdo con la doctrina constitucional, el contenido del derecho de propiedad viene configurado no solo por su vertiente individual sino por su función social, entendida no como un límite para su ejercicio sino como parte integrante del mismo que delimita su contenido dirigida al cumplimiento de fines de interés general como el sostenimiento de los gastos públicos.

Por último, se destaca por parte del TC que esa incorporación de exigencias sociales relacionadas con el uso o aprovechamiento de los distintos tipos de bienes sobre los que puede recaer el citado derecho ha producido la *"diversificación de la institución dominical en una pluralidad de figuras o situaciones jurídicas reguladas con un significado y alcance diversos"* [...] produciendo la flexibilidad del dominio a la que hacemos referencia y *"que se manifiesta en la existencia de diferentes tipos de propiedades dotadas de estatutos jurídicos diversos, de acuerdo con la naturaleza de los bienes sobre los que cada derecho de propiedad recae"*.

2. Breve mención a la configuración del derecho a la propiedad en el ámbito comunitario

En el ámbito comunitario, el Protocolo Adicional de 20 de marzo de 1952 al Convenio Europeo para la protección de los Derechos Humanos y las Libertades Públicas, ratificado por España el 2 de noviembre de 1990 reconoce en su art. 1 el derecho de propiedad. Dicho artículo expone lo siguiente: *"Toda persona física o moral tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la Ley y los principios generales del derecho internacional"*.

El Tribunal Europeo de los derechos humanos ha contemplado y delimitado el derecho de propiedad dotándolo de un carácter menos institucional. En este sentido cabe destacar la sentencia del caso MARCKX contra Bélgica, de 13 junio 1979³⁸, en la que el tribunal *"reconoce el derecho de cada uno al disfrute pacífico de sus bienes, el artículo 1 está sustancialmente garantizando el derecho de propiedad. Ello se deduce claramente de expresiones tales como "disfrute de sus bienes" o "ejercicio del derecho de*

³⁸ Sinopsis del art. 33 CE realizada por JOSÉ LUIS RUIZ-NAVARRO, letrado de las Cortes Generales. Abril de 2004 (www.congreso.es).

propiedad”. “*En definitiva, el derecho a disponer de los propios bienes constituye un aspecto fundamental del derecho de propiedad*”.

Por otro lado, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos indica que el art. 1 del Protocolo adicional garantiza el derecho a la propiedad de acuerdo con las siguientes reglas: en primer lugar, impone el respeto de los bienes propios; en segundo lugar, permite la privación del derecho de propiedad por causa de utilidad pública, de acuerdo con la ley y los principios generales del Derecho internacional; y en tercer lugar, reconoce a los Estados la facultad de regular el uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para asegurar el pago de impuestos, contribuciones o multas³⁹. Este control público del uso de los bienes personales ha de respetar determinados principios, de extraordinaria relevancia en el ámbito tributario, en la medida en que ha de ser legal y proporcionado al fin que se quiere conseguir, pudiendo identificarse con los principios de proporcionalidad y de legalidad tributaria.⁴⁰

En cuanto a la consideración sobre la aplicabilidad de las reglas anteriores, cabe destacar que el TEDH, en su jurisprudencia, introduce un importante matiz ya que considera que dichas reglas no son “*independientes entre sí. La segunda y la tercera se refieren a casos específicos que afectan al derecho de propiedad; y, por ello, han de interpretarse a la vista del principio que establece la primera*”⁴¹, lo que supone reforzar la protección del citado derecho ante cualquier limitación y la obligación de los Estados de fundamentar y garantizar que cualquier limitación no suponga una injerencia del derecho de propiedad.

De hecho, en la sentencia del caso Iatridis contra Grecia de 25 marzo de 1999 el TEDH, al recordar lo expuesto en el art. 1 del Protocolo, declara que “*la preeminencia del derecho, es uno de los principios fundamentales de una sociedad democrática, es inherente al conjunto de los artículos del Convenio e implica la obligación del Estado o de una Autoridad pública a someterse a una sentencia o resolución en su contra. De ello resulta que la necesidad de encontrar un equilibrio justo entre las exigencias del interés*

³⁹ Sentencia caso Sporrang y Lonroth de 23 de septiembre de 1982.

⁴⁰ MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda: “Reseña de jurisprudencia del TEDH (2002-2007)”. En Civitas Revista Española de Derecho Financiero nº 135 2007, nº 143 2009, nº 147 2010, pág. 3. (versión digital privada).

⁴¹ Véase Sentencia del caso James y otros contra Reino Unido de 21 de febrero de 1986, serie A núm. 98-B, pág. 29-30, ap. 37.

general de la comunidad y los imperativos de salvaguarda de los derechos fundamentales del individuo no se puede apreciar hasta que se comprueba que la injerencia litigiosa respetó el principio de legalidad y no era arbitraria". Podemos observar como, indirectamente, se reconoce el derecho a la propiedad como un derecho fundamental al hacer referencia a *"los derechos fundamentales del individuo"* a la hora de encontrar el mencionado justo equilibrio con el interés general, en relación con el derecho consagrado en el citado artículo.

Por tanto, se consagra tanto la especial relevancia del derecho de la propiedad como su legítima privación y regulación por parte de los Estados de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos u otras contribuciones o de las multas. En este sentido, MARÍA TERESA SOLER ROCH estima que esta mención a la legislación tributaria configura la denominada "excepción tributaria", considerando que la alusión a los tributos, a diferencia de la concepción que considera el tributo como una limitación del derecho de propiedad, viene referida a *"las leyes que los Estados juzguen necesarias, lo cual es independiente de la concepción del tributo que en cada caso se mantenga"*. Y concluye que no se puede *"deslegitimar el impuesto con base en la defensa del derecho de propiedad, pero tampoco puede dejar de enjuiciarse la legislación tributaria desde la perspectiva de la protección de este derecho"*⁴². Se sitúa, de esta manera, en la línea del *"justo equilibrio"* expuesto por el TEDH para el desarrollo de medidas, en este caso tributarias, limitativas del derecho de propiedad.

En definitiva, la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos otorga una concepción más tradicional que estatutaria al derecho de propiedad reconocido en el art. 1 del citado protocolo, hasta el punto de declarar la preeminencia del derecho como punto de partida a toda medida limitativa dotándolo de una protección mayor, de un carácter más fundamental que condiciona en mayor medida cualquier limitación al mismo pero que obviamente no impide su limitación y privación por causa de utilidad pública o interés general.

⁴² SOLER ROCH, María Teresa: "Deber de contribuir y derecho de propiedad en el ámbito de protección de los derechos humanos". En *Lección inaugural curso 2011-2012, Universidad de Alicante*. Pág. 9-10. (versión digital pública: <http://web.ua.es>).

3. La influencia del derecho a la propiedad en los principios constitucionales de capacidad económica y no confiscatoriedad

3.1 Principio de capacidad económica

Este principio, como orientador del deber de contribuir, actúa como el principio básico y propio de los impuestos. Como hemos explicado anteriormente el principio de capacidad económica, igual que el resto de principios constitucionales, aparece consagrado en el art. 31 de la CE que expone que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica (...)” . También aparece reconocido en el art. 3.1 LGT que dispone que: *“la ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad”*.

Podemos observar como este principio se encuentra relacionado con otros principios tributarios. Podemos citar, a título de ejemplo, a el principio de generalidad que exige que todo aquel que posea cierta capacidad económica habrá de contribuir, así como el de igualdad, por el que, generalmente, todos aquellos que posean una misma capacidad económica deberán contribuir en la misma cuantía.

Podemos observar como en el citado precepto *se configura a la tributación según la capacidad económica como un objetivo al cual sirven de manera instrumental los restantes principios o criterios de justicia del sistema tributario*⁴³. No obstante, no se puede afirmar ni concluir que dicha capacidad económica agote la justicia tributaria, es decir, que sea un criterio exclusiva de la misma, como bien expone el TC⁴⁴.

De acuerdo con lo anteriormente expuesto podemos inferir que la importancia de la inclusión del principio de capacidad económica en nuestra constitución se encuentra en esta relación con otros principios constitucionales como el de generalidad e igualdad, pudiendo afirmar que estos otros principios tienen su origen en el de capacidad económica. El principio de generalidad supone que el legislador debe tipificar como hecho imponible todo acto o negocio jurídico que demuestre capacidad económica,

⁴³ PÉREZ ROYO, Fernando: *Derecho Financiero y Tributario Parte General*, edición 24º, Civitas Thomson Reuters, Madrid, 2014, págs. 66-68.

⁴⁴ Véase STC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4.

mientras que el de igualdad se expresa, también, en la capacidad contributiva de los ciudadanos, en el sentido de que situaciones económicas iguales conllevan una imposición fiscal igual⁴⁵. Por tanto, podemos observar como el principio de capacidad económica irradia a dichos principios y aparece como símbolo de la unión del sistema tributario.

No obstante, cabe aclarar cuál es el concepto de capacidad económica, es decir, qué se entiende por capacidad económica a efectos tributarios. Conceptualización que es de vital importancia pues como veremos a continuación el principio de capacidad económica cumple diversas funciones que no se materializan únicamente sobre el tributo, sino sobre todo el sistema tributario.

El art 31 de la CE vincula el deber de contribuir a la capacidad económica de los sujetos y que conlleva, de acuerdo con lo expuesto por el TC en su sentencia 27/1981, de 20 julio: *“la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra”*⁴⁶. Así pues se vincula la capacidad económica a la riqueza de un determinado sujeto como manifestación económica que conlleva el nacimiento del deber de contribuir al sostenimiento del gasto público. Por lo que dicho principio exige que el hecho imponible correspondiente sea revelador de riqueza.

En este sentido, debemos resaltar que existe una diversidad de manifestaciones de riqueza, no solo a través de la renta⁴⁷, tal y como el Tribunal Constitucional ha señalado en esa misma sentencia al exponer que *“es palmario que no existe precepto constitucional alguno que impida el gravamen de otra fuente o manifestación de riqueza que no sea la renta(..)”* *“(...)y no hay duda de que la propiedad de un bien inmueble constituye un índice de riqueza susceptible, como tal, de imposición.”*.

PALAO TABOADA expone que: *“el principio de capacidad económica obliga al legislador a estructurar un sistema tributario en el que la participación de los*

⁴⁵ Sinopsis del art. 31 realizada por ELVIRO ARANDA ÁLVAREZ, profesor titular de la Universidad Carlos III. Diciembre de 2003 (www.congreso.es).

⁴⁶ FJ 4.

⁴⁷ CUBERO TRUYO, Antonio M y GARCÍA BERRO, Florián: *El derecho financiero y tributario en la jurisprudencia del tribunal constitucional*, 3º ed., Mergablum, Sevilla, 2002, pág. 19. Se señala la STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 23 en la que se destacan las diferentes manifestaciones de capacidad económica que no siempre consiste en la percepción de una renta; señalando otras manifestaciones como el patrimonio.

ciudadanos en el sostenimiento de los gastos públicos se realice de acuerdo con su capacidad económica, concebida como titularidad de un patrimonio, percepción de una renta o tráfico de bienes”⁴⁸.

Por tanto, podemos definir a la capacidad económica como aquella cualidad del contribuyente derivada de la riqueza, por lo que ésta constituye, no sólo la *condición* necesaria para que una persona esté sujeta al *deber de contribuir*, sino también la *medida* o cuantía de este deber⁴⁹.

De lo expuesto podemos señalar la riqueza como la posesión o titularidad de cosas o capitales que se estiman necesarios para cubrir nuestras necesidades. Por ello debemos hacer referencia al impacto que tiene sobre el derecho a la propiedad el principio de capacidad económica en tanto en cuanto toma en consideración aquellos bienes indicativos de riqueza para modular el deber de contribuir de los contribuyentes.

En este sentido, cabe recordar que, de acuerdo tanto con la jurisprudencia constitucional como europea, el derecho a la propiedad tiene como aspecto fundamental la disposición de los bienes objeto de dominio, independientemente del diferente carácter que posean. No obstante, el derecho a la propiedad, tanto en la CE como en el Protocolo es susceptible de limitación debido a razones de interés general o utilidad pública, concretamente nuestra Constitución le atribuye una “función social” que junto a la utilidad individual definen el contenido del derecho a la propiedad.

Como hemos expuesto, el derecho a la propiedad recae sobre diferentes tipos de bienes y dicha función social, que supone la vinculación de esos bienes al cumplimiento de fines de interés general o de utilidad pública, ha supuesto el reconocimiento de una flexibilidad o plasticidad actual del dominio que se manifiesta en la existencia de diferentes tipos de propiedades dotadas de estatutos jurídicos diversos, de acuerdo con la naturaleza de los bienes sobre los que cada derecho a la propiedad recae.

⁴⁸ MARTÍN QUERALT Juan, LOZANO SERRANO Carmelo, TEJERIZO LÓPEZ José M., CASADO OLLERO Gabriel: *Curso de Derecho Financiero y tributario*, ed. 24^o, Tecnos, Madrid, 2013, pág. 117.

⁴⁹ CORRAL GUERRERO, Luis: “La capacidad económica de contribuir”. En *Cuadernos de Estudios Empresariales*, 2004, núm. 14, pág. 27-43.

Además, la dimensión social de la propiedad privada, en cuanto institución llamada a satisfacer necesidades colectivas, está plenamente aceptada y reconocida en la doctrina constitucional hasta el punto de que, de acuerdo con nuestro Alto Tribunal, la previsión de restricciones sobre las facultades de uso y la imposición de obligaciones y deberes al propietario desvirtúa el derecho a la propiedad.

Por todo ello el principio capacidad económica se fundamenta en el derecho a la propiedad puesto que modula la capacidad del contribuyente para cumplir con el fin social de sostenimiento de los gastos públicos tomando en consideración su riqueza, que a su vez está compuesta por los bienes y derechos sobre los que recae el derecho de propiedad del contribuyente. Se trata de una manifestación lógica de la función social anteriormente citada, pues tal y como expone el TC, la incorporación de exigencias sociales a *“la definición misma del derecho de propiedad responde a principios establecidos e intereses tutelados por la propia Constitución, y de cuya eficacia normativa no es posible sustraerse a la hora de pronunciarnos sobre la [eventual] vulneración [...] del contenido esencial o mínimo del derecho a la propiedad”*⁵⁰. Y dentro de los principios tutelados por la CE se encuentran los consagrados en el art. 31 entre los que se encuentra el de capacidad económica y, por tanto, motivan la imposición de exigencias sociales al derecho a la propiedad.

Pese a que el principio de capacidad económica informe y se proyecte sobre todo el sistema tributario, cabe destacar que el principio de capacidad económica también se proyecta sobre las figuras tributarias, de hecho el TC le atribuye un carácter inspirador de las mismas, si bien también destaca que lo será de modo e intensidad diferente según la figura tributaria en cuestión⁵¹. *“De este modo en algunos casos, lo hará manera positiva gravando manifestaciones que son plenamente indicativas de capacidad económica” como ocurre en el caso del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas. “En otros casos*

⁵⁰ Véase STC37/1987, de 26 de marzo, FJ 13.

⁵¹ Así lo expone el TC en la STC 164/1995, de 13 de noviembre, FJ 8 al rechazar la cuestión de que el principio de capacidad económica debe inspirar las principales instituciones tributarias y, entre ellas, el interés moratorio: *“el principio de capacidad económica no tiene igual relevancia en todas las instituciones tributarias. El principio de capacidad económica, como principio constitucional, proyecta sus exigencias en relación con los tributos, que son las figuras contributivas, pero no así necesariamente y en la misma medida en relación con las obligaciones accesorias a la deuda tributaria propiamente dicha”*.

*de manera negativa, excluyendo como hechos imponibles manifestaciones económicas que son contrarias al principio de capacidad económica*⁵².

De este modo, el principio de capacidad económica incidirá directa o indirectamente sobre aquellas manifestaciones que, como la renta o la titularidad de determinados bienes y derechos, son objeto de gravamen por parte de tributos de carácter directo o indirecto. Y en estos casos el derecho a la propiedad se verá sometido y limitado por el deber de contribuir en función de la capacidad económica que manifiesten los bienes o derechos sobre los que recaiga el mismo, debiendo contribuir en función de la intensidad en la realización del hecho imponible del impuesto correspondiente. Pues hay que tener en cuenta que el citado deber de sostenimiento a los gastos públicos no es un deber absoluto si no limitado por la capacidad económica de cada uno.

A título de ejemplo, podemos hacer referencia, entre otros casos, a dos de los grandes impuestos directos en los que el derecho a la propiedad se ve afectado debido a que la titularidad de determinados bienes se considera como una manifestación de capacidad económica y por tanto generadora del deber de contribuir, en el caso de las personas físicas. Estos son: el Impuesto sobre las Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre el Patrimonio.

En el caso del IRPF los componentes de la renta de los contribuyentes son: los rendimientos, las ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de rentas. Este último elemento hace referencia a las rentas generadas por la propiedad de bienes inmuebles urbanos y rústicos que cumplan determinadas características y que se consideran como manifestaciones de capacidad económica por parte del contribuyente persona física. No obstante, esta no es la única manifestación de capacidad económica que grava el IRPF, ya que el art. 25 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre Renta de las Personas Físicas regula los rendimientos íntegros de capital mobiliarios que afectan directamente a bienes sobre los que recae el derecho a la propiedad, concretamente, rendimientos como los derivados de los dividendos, primas o participación de beneficios, los derivados de la propiedad intelectual o de la cesión de los

⁵² MARTÍN QUERALT Juan, LOZANO SERRANO Carmelo, TEJERIZO LÓPEZ José M., CASADO OLLERO Gabriel: *Curso de Derecho Financiero y tributario*, Ob. cit., pág. 117. Dónde también se analiza la sentencia anteriormente citada.

derechos de imagen, por lo que la titularidad de determinados derechos también ponen de manifiesto cierta capacidad económica que debe ser sometida a tributación y, por ende, afectan y limitan el derecho a la propiedad sobre los mismos ya que deben contribuir.

En el caso del IP, la ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio establece como hecho imponible “*la titularidad por el sujeto pasivo de patrimonio neto en el momento de devengo*”⁵³ y remite a la legislación civil para la determinación de tanto de los bienes y derechos pertenecientes a una persona física como de sus obligaciones, deudas y gravámenes. La base imponible del impuesto estará compuesta por el valor neto de ese patrimonio, es decir, la diferencia entre bienes y derechos y las cargas, deudas y obligaciones.

El patrimonio, de acuerdo con la LIP, estará compuesto por bienes como los inmuebles, los afectos a actividades económicas, los valores representativos de deuda o cesión de capitales a terceros, joyas, objetos de arte, embarcaciones, derechos reales de uso y disfrute... Por lo tanto, podemos observar como a través del IP, y de acuerdo con las reglas valorativas que la ley contiene, se sujetan a gravamen bienes y derechos propiedad del sujeto pasivo del impuesto ya que el legislador los considera manifestación directa de capacidad económica. Dicha capacidad generará el deber de contribuir siempre y cuando el patrimonio supere un determinado valor, que es el correspondiente al del mínimo exento. En este caso, el derecho a la propiedad se encuentra limitado de una forma aún más pura que en otros impuestos directos, debido a que lo que se tiene en cuenta es la mera titularidad de dichos bienes y derechos, es decir, el valor que se les otorga en función de determinadas reglas y no las rentas que se derivan de aquellos.

En definitiva debemos recordar que el derecho a la propiedad, aún siendo considerado fundamental tanto por la jurisprudencia europea como la constitucional, se encuentra condicionado por la función social que nuestra Constitución le atribuye y que se materializa en la imposición de multitud de exigencias generales entre las que se encuentra, naturalmente, el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos; deber que se encuentra modulado por el principio de capacidad económica. De modo que si bien no existe una relación como tal entre dicho principio y el derecho a la propiedad, éste sí que se verá afectado por aquel, debido a que el principio de capacidad económica

⁵³ Art. 3.

medirá la intensidad con la que el contribuyente deberá cumplir el citado deber contenido en el art. 31 de la CE, en función del valor de los bienes y derechos de los que sea titular.

3.2 Principio de no confiscatoriedad

El principio de no confiscatoriedad es uno de los principios constitucionales reconocidos en el art. 31 CE y que rigen en nuestro sistema tributario. Éste artículo señala que los sujetos deberán contribuir a través de *un "sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio"*. De esta manera el citado principio se establece como un límite al principio de progresividad y, por ende, al propio legislador. La importancia de dicho principio no solo viene atribuida por dicha función sino también por su íntima relación con el derecho a la propiedad.

El principio de no confiscatoriedad supone, como ha señalado LASARTE, *"un límite extremo que dimana del reconocimiento del derecho de propiedad. Su finalidad es impedir una radical aplicación de la progresividad que atente contra la capacidad económica que la sustenta"*⁵⁴. Por lo que también aparece vinculado al principio de capacidad económica y progresividad. Por tanto, es necesario determinar, no solo en que consiste dicha progresividad que se trata de limitar, sino también su relación con el principio de capacidad económica.

El principio de progresividad aparece consagrado en el citado art. 31 de la CE, así como en el art. 3 LGT y ha sido definido por FERNANDO PÉREZ ROYO como *"aquella característica de un sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de los sujetos pasivos, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de la riqueza"*⁵⁵. Se trata, pues, de una nota definitoria del propio sistema tributario en su conjunto y se encuentra proclamada de esta manera en la jurisprudencia del TC donde se expone que *"la progresividad no es exigible de cada tributo en particular, sino del sistema tributario en su conjunto"*⁵⁶. De este modo, el principio de progresividad se proyecta sobre todo el sistema tributario.

⁵⁴ Citado por MARTÍN QUERALT Juan, LOZANO SERRANO Carmelo, TEJERIZO LÓPEZ José M., CASADO OLLERO Gabriel: *Curso de Derecho Financiero y tributario*, ob. cit., pág. 112.

⁵⁵ PÉREZ ROYO, Fernando: *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, ob. cit., pág. 64.

⁵⁶ Véase STC 7/2010, de 27 de abril, FJ 7 y STC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4.

La proyección del principio de progresividad sobre el conjunto del sistema tributario se fundamenta en que tal y como ha expuesto el TC en la STC 19/1987, de 17 de febrero, se erige, junto con el de igualdad y capacidad económica, “*como criterio inspirador*”⁵⁷ del mismo.

Como hemos expuesto anteriormente, el principio de progresividad tiene como límite a la no confiscatoriedad, debiendo analizar cuando se entiende que un tributo despliega efectos confiscatorios y que finalidad posee éste principio.

En primer lugar, nuestro al Tribunal, en la STC 150/1990, de 4 de octubre, expone que “*en materia fiscal, la confiscación no supone la privación imperativa, al menos parcial, de propiedades, derechos patrimoniales o rentas sin compensación, ya que este tipo de privación o exacción es, en términos generales, de esencia al ejercicio de la potestad tributaria y al correlativo deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*”. “*Por ello hay quien identifica dicho principio con el de capacidad contributiva, de suerte que sería confiscatorio todo tributo que no se fundara en éste*”⁵⁸. Podemos entender que existe una estrecha relación entre ambos principios de manera que, de acuerdo con esta última afirmación, tendría carácter confiscatorio todo tributo que grave al contribuyente de forma desproporcionada, es decir, que el gravamen sea excesivo en relación con la capacidad económica mostrada por el mismo.

En relación con el principio de capacidad económica, tal y como hemos expuesto anteriormente, el TC ha declarado que comporta la exigencia de *buscar riqueza allí donde se encuentre* por lo que debemos tomar en cuenta de nuevo a la riqueza para estimar cuando nos encontraríamos ante un tributo que despliega efectos confiscatorios. En este sentido, el TC, en la sentencia anteriormente citada, expone que “*es evidente que el sistema fiscal tendría dicho efecto si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades (...)*”

Además, debemos destacar otro punto de conexión en cuanto a la relación entre el principio de capacidad económica y el de no confiscatoriedad que es el relativo a la existencia de riqueza potencial. En este caso, nos encontramos ante otro elemento confirmador de la estrecha relación entre ambos principios ya que, como podemos

⁵⁷ FJ 3.

⁵⁸ FJ 9.

observar en la jurisprudencia constitucional, *“basta que la capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que el principio constitucional de capacidad económica quede a salvo.”*⁵⁹ De modo que, en caso de la existencia de una capacidad económica basada en una riqueza potencial, no se producirá alcance confiscatorio alguno.

El principio de no confiscatoriedad, es un límite constitucional que, en palabras del propio TC, *“se establece con referencia al resultado de la imposición, puesto que lo que se prohíbe no es la confiscación, sino justamente que la imposición tenga «alcance confiscatorio»”*. Por ello el principio de no confiscatoriedad introduce la exigencia de no agotar la dicha riqueza compuesta por las rentas y propiedades del obligado tributario. El TS al hilo de lo anteriormente expuesto por el TC, expone que tal prohibición no se predica respecto de un sujeto pasivo en relación con un tributo aislado sino de las diversas figuras impositivas a las que se encuentra sometido, cuyo juego conjunto no puede privarle de sus rentas y propiedades.⁶⁰

El TC continúa exponiendo el alcance del principio de no confiscatoriedad con una afirmación que se presenta de importante trascendencia en la materia que nos ocupa. Ya que de lo anteriormente expuesto podemos inferir que dicho principio, al proteger la riqueza, protege por consiguiente el derecho a la propiedad. De hecho así lo afirma el TC en la propia STC 150/1990, de 4 de octubre, en la que, junto a la obligación del citado principio de no agotar la riqueza imponible mediante la privación al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades se añade que *“en caso de incumplimiento de la misma, se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución”*⁶¹.

⁵⁹ En la STC 186/1993, de 7 de junio, FJ 4 el TC estimó que el hecho de que el Impuesto de dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento recayese sobre la utilización insuficiente o la obtención de rendimientos inferiores al óptimo legalmente señalado para determinados fines rústicos, constituía un dato de significado social y económicamente negativo que revelaba la titularidad de una riqueza real o potencial; *es decir la titularidad de una renta virtual cuya dimensión mayor o menor determina la mayor o menor cuantía del impuesto. Circunstancia ésta que por sí sola excluye el pretendido carácter confiscatorio del Impuesto*. De este modo, el Tribunal señala el carácter potencial de una renta como criterio excluyente de efecto confiscatorio.

⁶⁰ Véase STS de 19 octubre 2009 FJ 3 (nº Roj: STS 7073/2009, Rec. 3466/2003, ponente Huelín Martínez de Velasco, Joaquín).

⁶¹ El TC lo reitera en las STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 3 y STC 14/1998, de 22 de enero, FJ 11 B).

El TC, a efectos prácticos, continúa exponiendo que produciría efectos confiscatorios si en el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas “*la progresividad alcanzara un tipo medio de gravamen del 100 por 100 de la renta*”, se trata así de un criterio en orden a ejemplificar un tributo de carácter confiscatorio.

En relación con este principio podemos destacar varias sentencias de relevancia práctica:

- El TS, estima que el límite de la cuota del IRPF del cuarenta y seis por ciento es un primer tope solo para este tributo, aplicable haya o no declaración del impuesto sobre el patrimonio, pues hay otro segundo tope, para cuando coincidan ambas declaraciones, en cuyo caso la cuota del IRPF, sumada a la que se abone en el impuesto sobre el patrimonio, no puede superar el setenta por ciento de la base imponible del IRPF, para evitar el efecto confiscatorio. De modo que se sienta un criterio de determinación del efecto confiscatorio para el caso en que se supere dicho límite.
- Encontramos un claro ejemplo de normativa vulneradora del principio de no confiscatoriedad en la STS (nº Roj: STS 4956/1999) de 10 de julio de 1999, en la que el Tribunal estima que el aumento del tipo de retención del IRPF sobre los rendimientos íntegros de actividades profesionales es “desproporcionada con la consecuencia de afectar a rentas que no están dentro del ámbito del impuesto”. El tribunal estima que dicha subida vulnera la capacidad económica del sujeto pasivo pudiendo provocar efectos confiscatorios en los profesionales con rendimientos íntegros más bajos, en la medida en que las retenciones rebasen las cuotas del impuesto, debiendo acudir a recursos diferentes a los propios de su actividad para satisfacerlas⁶².
- En este mismo sentido, el TS en la STS (nº Roj: STS 6626/2000) de 22 de septiembre de 2000 (en la que anula el apartado 1, párrafo primero del art. 88 que establece un tipo de retención del 20% sobre los ingresos íntegros satisfechos, cuando los rendimientos sean contraprestación de una actividad profesional) expone que será contraria a derecho cualquier modalidad de retención que

⁶² Supuesto comentado en MARTÍN QUERALT Juan, LOZANO SERRANO Carmelo, TEJERIZO LÓPEZ José M., CASADO OLLERO Gabriel: *Curso de Derecho Financiero y tributario*, ob. cit., pág. 114.

produzca el efecto de que los contribuyentes soporten inevitablemente retenciones, más pagos fraccionados superiores a la cuota correspondiente del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas, como ocurre en el citado caso. Todo ello porque el Tribunal estima que este *“tipo de retención es contrario a derecho, por infringir el principio de capacidad de pago, pues los contribuyentes están obligados a pagar los impuestos debidos, pero no a soportar injustificadamente la lesión financiera que significa soportar retenciones superiores a la cuota impositiva”*.

- Por otra parte, el TC en su sentencia 233/1999, de 16 de diciembre, rechaza la inconstitucionalidad de la vigencia simultánea del Impuesto sobre el Patrimonio y el de Bienes Inmuebles ya no considera que sea contrario al principio de no confiscatoriedad *“la incorporación del I.B.I. al sistema tributario español en sustitución de las antiguas Contribuciones Territoriales Rústica y Urbana”*⁶³. No se aprecia, pues, ni que exista lesión o injerencia en el patrimonio del sujeto pasivo ni que dicha circunstancia desvirtúe ni lesione su capacidad económica⁶⁴.

Así pues, el principio de no confiscatoriedad se vincula directamente con el derecho a la propiedad y se le atribuye la función de protegerlo de eventuales injerencias que se puedan producir por parte del sistema tributario. Como hemos expuesto a lo largo de este trabajo, el derecho a la propiedad se encuentra supeditado al cumplimiento de exigencias o fines generales debido a que se le atribuye una “función social” y que el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos se encuadraba entre dichos fines generales; de modo que el citado principio se presenta como un elemento delimitador del alcance de dicho mandato constitucional limitando sus efectos y garantizando el propio derecho. Esta función social, pues, no goza de carácter absoluto puesto que el sistema tributario en ningún caso podrá ser confiscatorio siendo anticonstitucional cualquier tributo que grave al sujeto pasivo de forma desproporcionada y agote la riqueza imponible.

⁶³ FJ 23.

⁶⁴ Sentencia comentada en CUBERO TRUYO, Antonio M., GARCÍA BERRO, Florián: *El Derecho Financiero y Tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, ob. cit., pág. 49.

4. El procedimiento de recaudación: medidas limitativas sobre el derecho a la propiedad

4.1 Introducción: objeto y funciones y período voluntario.

El procedimiento recaudatorio se encuentra regulado en el capítulo V del Título III de la LGT y en el Reglamento General de Recaudación aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio. Cabe destacar que dicho procedimiento se encuentra regulado en un capítulo posterior a los de gestión e inspección tributaria, por lo que se trata de una fase donde el tributo ya ha sido cuantificado.

La LGT en su art. 160.1 expone que la recaudación “*tiene por objeto el ejercicio de funciones administrativas con el fin de lograr el cobro de las deudas tributarias*”, así como sanciones tributarias y demás recursos de naturaleza pública que deban satisfacer los obligados al pago. Y de acuerdo con el RGR, se consideran obligados al pago aquellas personas o entidades a las que la Hacienda Pública exige el ingreso de la totalidad o parte de una deuda⁶⁵. Por tanto por recaudación podemos entender aquella función pública dirigida a garantizar el ingreso no sólo de los tributos liquidados sino de cualquier deuda con la Hacienda Pública⁶⁶.

4.2 Medidas previas al apremio y limitadoras del derecho a la propiedad.

La recaudación afecta y limita a el derecho a la propiedad a la satisfacción de deudas tributarias. Cabe destacar que, a pesar de que en el período voluntario se permite, en algunos casos, el pago en especie, es en el procedimiento de apremio donde encontramos una mayor afectación de la recaudación tributaria en los bienes del deudor y, por ende, en el derecho de propiedad del mismo. Por tanto esta afectación puede materializarse no sólo a través de medidas propias del apremio, tales como la ejecución de garantías tributarias, del embargo y enajenación de bienes y derechos, sino también, en otros casos, a través de las medidas cautelares.

Las garantías y las medidas cautelares son medidas previas al inicio del procedimiento de ejecución o de apremio pero que pueden recaer y afectar notablemente a bienes y derechos de los obligados tributarios. Ambas figuras se encuentran reguladas

⁶⁵ Art.33-40.

⁶⁶ MARTÍN QUERALT Juan, LOZANO SERRANO Carmelo, TEJERIZO LÓPEZ José M., CASADO OLLERO Gabriel: *Curso de Derecho Financiero y tributario*, ob. cit., pág. 474.

en la LGT y tienen como principal finalidad asegurar la efectividad de la prestación tributaria si bien cada una de ellas goza de un régimen jurídico diferente⁶⁷.

○ **Garantías Tributarias**

Las garantías tributarias son todas aquellas medidas dirigidas a garantizar el cumplimiento de la prestación tributaria. Se encuentran reguladas en los arts. 77 a 80 LGT, en los que contempla los derechos reales de prelación, afección y retención, y a su vez en el RGR en los arts. 64 a 67 y se presentan como medidas accesorias a la relación tributaria principal.

El derecho de prelación se encuentra regulado en art. 77 de la LGT. Y se concibe como un derecho de preferencia a favor de la Hacienda Pública frente a otros acreedores del deudor tributario “*para el cobro de créditos tributarios vencidos*”, que se materializará sobre los bienes del deudor en caso de incumplimiento de la prestación tributaria por parte del mismo. Por tanto, la Hacienda Pública goza así de un derecho que puede recaer sobre los bienes del obligado tributario en caso de concurso y por tanto incide en su derecho a la propiedad pudiendo desembocar en la realización de los mismos para el pago del crédito tributario.

De acuerdo con la LGT, el derecho de prelación actúa cuando se trata de un crédito tributario vencido y no satisfecho pues así lo expresa literalmente la propia ley.

Otra de las garantías tributarias principales es la hipoteca legal tácita que se encuentra regulada en los art. 78 LGT y que se trata de un derecho real reconocido a favor de todas las Administraciones territoriales que otorga preferencia a las mismas frente a otros acreedores del deudor para el cobro de tributos que gravan periódicamente bienes y derechos inscribibles en registro público. La influencia de este derecho respecto al derecho a la propiedad se desprende de su propio objeto, ya que deriva de tributos que gravan bienes y derechos inscribibles.

Y finalmente, cabe resaltar el derecho de afección regulado en el art. 78 de la LGT y recae sobre bienes sometidos por ley al pago de una deuda tributaria. El citado artículo expone que “*los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos a la responsabilidad del pago de las cantidades, liquidadas o no, correspondientes a los tributos que gravan*

⁶⁷ MARTÍN QUERALT Juan, LOZANO SERRANO Carmelo, TEJERIZO LÓPEZ José M., CASADO OLLERO Gabriel: *Curso de Derecho Financiero y tributario*, ob. cit., págs. 488-493.

tales transmisiones, adquisiciones o importaciones, cualquiera que sea su poseedor". Se exceptúa de la obligación de responder a los terceros protegidos por fe pública registral o se juste su adquisición de los bienes con buena fe.

También en este caso se aprecia una incidencia directa de este derecho de la Administración en el derecho a la propiedad del deudor correspondiente. En este sentido, el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de marzo, en su art. 64.1 aplica esta garantía al IBI cuando se produce una transmisión en la titularidad de los derechos que constituyen el hecho imponible de este impuesto, por lo que los bienes inmuebles se encontrarán sujetos a la satisfacción de la cuota tributaria correspondiente.

○ **Medidas Cautelares**

Otras de las medidas previas al procedimiento ejecutivo pero con incidencia sobre el derecho a la propiedad son las medidas cautelares. Se encuentran reguladas en el art. 81 de la LGT y se trata de medidas que tratan de proteger un posible perjuicio del interés general de tributación. Por ello, pese a estar reguladas en la sección de las garantías tributarias, se deben diferenciar de éstas, precisamente por su propia naturaleza.

La ley exige que las medidas cautelares sean proporcionadas al daño que pretenden evitar y en la cuantía exacta a la deuda que se pretende cobrar. El apartado 4 del citado artículo expone las posibles medidas cautelares que se pueden imponer por parte de la Administración Tributaria. De entre las posibles medidas debemos destacar las expuestas en las letras b) y c) del citado apartado que consisten en el embargo preventivo de bienes y derechos, del que se practicará, en su caso, anotación preventiva y la prohibición de enajenar, gravar o disponer de bienes o derechos, respectivamente. De esta manera, la Administración a través del establecimiento de medidas cautelares no sólo podrá requisar provisionalmente bienes y derechos sino que también puede limitar la facultad de disposición del deudor sobre los mismos. Se produce una auténtica limitación en el derecho de propiedad de dicho deudor sobre los bienes y derechos objeto de la medida cautelar que corresponda.

4.3 Procedimiento ejecutivo o de apremio

La recaudación en vía de apremio es posterior al incumplimiento de la prestación en período voluntario, y tiene como finalidad la ejecución forzosa del patrimonio del deudor en cuantía suficiente para cubrir las deudas tributarias no satisfechas⁶⁸.

Las características propias de esta fase se encuentran reguladas en el art. 163 LGT en el que se destaca que es un procedimiento exclusivamente administrativo cuya iniciación no será acumulable a los judiciales ni a otros procedimientos de ejecución y que se iniciará o impulsará de oficio en todos sus trámites y, una vez iniciado, sólo se suspenderá en los casos y en la forma prevista en la normativa tributaria.

Es en esta fase de la recaudación tributaria donde se presentan auténticas medidas definitivas que afectan, limitan y sujetan al pago de deudas tributarias al derecho a la propiedad e incluso merman el patrimonio del deudor.

Estas limitaciones al derecho a la propiedad se materializan mayoritariamente durante el desarrollo del procedimiento de apremio mediante la ejecución de garantías, embargo de bienes y derechos y la realización de los mismos para la satisfacción de las deudas tributarias correspondientes.

○ Ejecución de Garantías

La ejecución de garantías se encuentra regulada en el art. 168 de la LGT donde podemos observar el primer supuesto en el que la Administración puede dirigirse contra el patrimonio del deudor en caso de insatisfacción de la deuda tributaria. Así pues, se procedería a la ejecución de la garantía de carácter real o personal que se haya establecido para el caso de impago de la deuda. Ahora bien, en el citado artículo, se contempla la posibilidad de que la Administración proceda al embargo y enajenación de otros bienes y derechos del deudor cuando dicha garantía no resulte suficiente para el pago de la deuda tributaria⁶⁹. Se contempla así uno de los supuestos en los que la Administración limita el

⁶⁸ MARTÍN QUERALT Juan, LOZANO SERRANO Carmelo, TEJERIZO LÓPEZ José M., CASADO OLLERO Gabriel: *Curso de Derecho Financiero y tributario*, ob. cit., pág. 494.

⁶⁹ Art. 168.2 LGT: “No obstante, la Administración tributaria podrá optar por el embargo y enajenación de otros bienes o derechos con anterioridad a la ejecución de la garantía cuando ésta no sea proporcionada a la deuda garantizada o cuando el obligado lo solicite, señalando bienes suficientes al efecto. En estos casos, la garantía prestada quedará sin efecto en la parte asegurada por los embargos”.

derecho de propiedad del deudor con el fin de satisfacer o cobrar el importe de la deuda tributaria impagada.

La ejecución de garantías también se encuentra regulada en el art. 74 RGR, en el que se contempla, en sus diferentes apartados, los diferentes procedimientos a seguir en función del carácter de la garantía establecida. Si se trata de una garantía personal el Reglamento, en su apartado 2, establece la responsabilidad del garante al pago hasta el límite de la garantía reconociendo la posibilidad de proceder contra sus bienes en caso de incumplimiento. En este caso la facultad de ejecución de la Administración afectaría al derecho a la propiedad tanto del garante como del obligado tributario como ocurrirá en otros casos contemplados como el depósito o garantía constituida en bienes y derechos de terceros.

Es pues la ejecución de garantías en el procedimiento de apremio un mecanismo del que la Administración Tributaria se sirve para el cobro de una deuda tributaria insatisfecha mediante la ejecución de bienes y derechos del obligado tributario infractor. Este mecanismo constituye una intromisión legítima en el derecho a la propiedad del mismo que queda, en este caso, sujeto al cumplimiento de una deuda tributaria en la cuantía que corresponda.

- **Embargos y enajenación de bienes y derechos**

A continuación de la ejecución de garantías, la LGT regula, en su art. 169, el embargo de bienes y derechos del deudor que tiene como finalidad el cobro de la deuda tributaria insatisfecha. Generalmente la LGT hace referencia al embargo sobre la universalidad de los bienes del deudor, salvo que se haya constituido una garantía para la satisfacción de una deuda tributaria es decir, la existencia un bien afectado dicho cumplimiento. Como hemos expuesto anteriormente, la existencia de una garantía produce que la Administración ejecute la misma para el cobro de la deuda evitando de esta manera el embargo de otros bienes y derechos salvo que el importe de la misma no sea suficiente para el pago de la deuda.

De esta manera, el embargo se concibe como una acto básico del procedimiento de ejecución. Su importancia es máxima para los órganos recaudatorios y para la Administración Tributaria, pero también para los obligados tributarios en cuanto supone

una verdadera traba jurídica de sus bienes con importantes efectos jurídicos y económicos para ellos⁷⁰.

En el art. 169 la LGT se expone un listado de los bienes objeto de embargo y el orden en que debe producirse el mismo. Este listado es el siguiente:

- a. Dinero efectivo o en cuentas abiertas en entidades de crédito,
- b. Créditos, efectos, valores y derechos realizables en el acto o a corto plazo
- c. Sueldos, salarios y pensiones.
- d. Bienes inmuebles
- e. Intereses, rentas y frutos de toda especie.
- f. Establecimientos mercantiles o industriales.
- g. Metales preciosos, piedras finas, joyería, orfebrería y antigüedades.
- h. Bienes muebles y semovientes.
- i. Créditos, efectos, valores y derechos realizables a largo plazo.

Se presenta, pues, un conjunto de bienes y derechos que conforman en mayor y menor medida el patrimonio de cualquier obligado tributario y, por tanto, su posible embargo y posterior enajenación supondría una merma del mismo y una limitación al derecho a la propiedad que fundamenta la titularidad de estos bienes y derechos.

Sin embargo, el propio art. 169 en su apartado 5 expone que *“no se embargarán los bienes o derechos declarados inembargables por las leyes”*. La LGT, hace referencia a los bienes inembargables que se encuentran regulados en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil en los art. 605 a 618 y entre los que se encuentran bienes como los inalienables y sus accesorios, el salario, sueldo, pensión, retribución o su equivalente, que no exceda de la cuantía señalada para el salario mínimo interprofesional, los declarados inembargables por disposición legal.

Con ello se establece un límite a esa facultad recaudatoria de la administración pues no todos los bienes y derechos son susceptibles de embargo para el pago de la deuda tributaria. De hecho la propia LEC expone que el embargo de los bienes de esta naturaleza será nulo de pleno derecho y que podrán ser re-embargados y el re-embargo otorgará al re-embargante el derecho a percibir el producto de lo que se obtenga de la realización de

⁷⁰ CALVO ORTEGA, Rafael: *Curso de derecho financiero. I Derecho tributario: parte general y parte especial. II Derecho presupuestario*, ed. 15ª, Aranzadi, Navarra, 2011, págs. 234-235.

los bienes re-embargados⁷¹. De modo que dichos bienes se presentan como un límite, una última frontera que no puede ser rebasada por la facultad recaudatoria de la Administración, es decir, no puede intervenir al derecho a la propiedad de forma absoluta.

Las siguientes fases del procedimiento de apremio son la valoración de los bienes y su realización. El procedimiento de apremio tiene como fin el ingreso de la deuda tributaria que consistirá siempre en una cantidad de dinero. Por tanto, los órganos de recaudación deberán enajenar los bienes y derechos embargados en cantidad suficiente para la satisfacción de la deuda correspondiente cumpliendo con los trámites que exige la LGT.

Se produce así el último acto de la intervención por parte de la Administración Tributaria en el patrimonio del deudor y, por consiguiente, en el derecho a la propiedad del deudor. Como hemos podido apreciar la LGT faculta a la Administración Tributarias para embargar y realizar bienes y derechos del deudor, afectando parte de su patrimonio a la satisfacción de una deuda tributaria y limitando el derecho constitucional de propiedad del deudor.

En cuanto a este último aspecto, debemos traer a colación una vez mas la “función social” que el constituyente atribuye al citado derecho a la propiedad en el art. 33.2 CE. El TC, como ya hemos visto, establece que el derecho a la propiedad se consagra sin más limitaciones que las que, en virtud de la función social de la propiedad (art. 33.2 CE), sean impuestas por la Ley y consideradas razonables por la sociedad⁷². De modo que esa limitación e intervención del derecho a la propiedad a través de la facultad ejecutiva que la LGT reconoce a la Administración sobre el patrimonio del deudor, en caso de incumplimiento de una deuda tributaria, que se materializa a través del procedimiento de apremio, se encuentra legitimada por la “función social” que se le atribuye al citado derecho.

Parece claro, que el fundamento por el que la LGT faculta a la Administración Tributaria a intervenir en el derecho a la propiedad del deudor, hasta el punto de poder enajenar sus bienes, es el de cobro de impuestos o el de cualquier débito por ingresos públicos. Se trata de garantizar el cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento

⁷¹ Véanse art. 609 y 610 LEC.

⁷² STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ2.

de los gastos públicos por parte de los obligados tributarios, es decir, de evitar que se infrinja dicho deber provocando el consecuente perjuicio para el interés general.

B) El derecho a la intimidad de los obligados tributarios: delimitación.

1. El derecho a la intimidad en la doctrina del Tribunal Constitucional.

El derecho a la intimidad, consagrado en el art. 18 CE, ha tenido una acogida explícita en la Constitución con el carácter de fundamental, parte de la idea originaria del respeto a la vida privada personal y familiar, la cual debe quedar excluida del conocimiento ajeno y de las intromisiones de los demás, salvo autorización del interesado. El derecho a la intimidad es uno de los derechos más básicos e inherentes a toda persona y se encuentra vinculado a la esfera más íntima de la vida de la persona, aquella que corresponde *“al ámbito reservado de la vida de las personas excluido del conocimiento de terceros, sean éstos poderes públicos o particulares, en contra de su voluntad”*⁷³.

Con carácter previo, debemos analizar como concibe nuestra doctrina constitucional al derecho a la intimidad personal y familiar, así como su extensión y relación con otros bienes jurídicamente protegibles. El TC ha realizado un profundo análisis del carácter, naturaleza y extensión del derecho a la intimidad, delimitando sus contornos ante posibles intromisiones legítimas en el mismo. Podemos destacar, por su relevancia, la STC 110/1984, de 26 de noviembre, en la que el TC sienta varios puntos de su doctrina sobre el derecho a la intimidad. Concretamente, en dicha sentencia, considera que ante el avance de la técnica y los medios de comunicación de masas el Tribunal estima *el “reconocimiento global de un derecho a la intimidad o a la vida privada que abarque las intromisiones que por cualquier medio puedan realizarse en ese ámbito reservado de vida”*⁷⁴.

Dicho ámbito reservado de la vida se establece como fundamental para el mantenimiento de *una calidad mínima de la vida humana*, vinculando a la intimidad y a

⁷³ Se trata de una consolidada doctrina constitucional expuesta en múltiples sentencias como la STC 73/1982, de 2 de diciembre FJ 5, STC 231/1988, de 2 de diciembre FJ 3 o STC 197/1991, de 17 de octubre, FJ 6.

⁷⁴ Así lo reitera en el ATC 642/1986, de 23 de julio, FJ 3.

la propia personalidad con a la dignidad humana; de modo que se concibe como un derecho personalísimo e inherente a la existencia de la persona⁷⁵.

En relación con la interpretación del art. 18 CE, existen tesis que destacan que la doctrina constitucional ha venido manteniendo dos posiciones: una acepción restringida de la intimidad, que haría referencia a las facetas más reservadas del ser humano, y una acepción amplia de dicho vocablo equivalente a las nociones anglosajonas de la vida privada. Dicha tesis es destacada por ESTHER BUENO GALLARDO en la que afirma que el TC, de acuerdo con lo señalado en las anteriores sentencias, ha venido utilizando términos como “vida privada” o “intimidad” mostrando una clara inclinación hacia la acepción restringida de la intimidad⁷⁶.

Obviamente, la protección que se dispensa al derecho a la intimidad personal y familiar supone una limitación no solo a la actuación de terceros también a la de las autoridades públicas. Así lo expone el TC que además añade que esa actuación o intervención *“en el derecho que ahora nos ocupa puede manifestarse tanto respecto de la observación y captación de la imagen y sus manifestaciones como de la difusión o divulgación posterior de lo captado”*⁷⁷. De modo que la limitación se amplía, no solo a las puras agresiones a dicho derecho, sino también respecto de aquellos datos e imágenes relativos a los aspectos más íntimos de la vida personal.

Además, y en relación con relación dicha limitación , el TC estima que *“el art. 18.1 de la Constitución impide las injerencias en la intimidad «arbitrarias o ilegales»,*

⁷⁵ Así lo considera el TC en la STC 231/1988, de 2 de diciembre, FJ 3 que amplía dicha cuestión considerando que *“una vez fallecido el titular de esos derechos, y extinguida su personalidad, -según determina el art. 32 del Código Civil: «La personalidad civil se extingue por la muerte de las personas»- lógicamente desaparece también el mismo objeto de la protección constitucional, que está encaminada a garantizar, como dijimos, un ámbito vital reservado, que con la muerte deviene inexistente. Por consiguiente, si se mantienen acciones de protección civil (encaminadas, como en el presente caso, a la obtención de una indemnización) en favor de terceros, distintos del titular de esos derechos de carácter personalísimo, ello ocurre fuera del área de protección de los derechos fundamentales que se encomienda al Tribunal Constitucional mediante el recurso de amparo”*.

⁷⁶ BUENO GALLARDO, Esther: *La configuración constitucional del derecho a la intimidad. En particular, el derecho a la intimidad de los obligados tributarios*, Centro de estudios políticos y constitucionales, Madrid, 2009, págs. 146-147.

⁷⁷ Véase STC 117/1994 , de 25 de abril, FJ 3.

como dice claramente el art. 17.1 del Pacto de Derechos Civiles y Políticos (Pacto de Nueva York), ratificado por España”⁷⁸.

No obstante, la protección que nuestra Constitución otorga al derecho a la intimidad y familiar no supone que impida toda intervención o actuación relativa a esa esfera íntima que constituye su objeto. De hecho, en determinados supuestos, la intimidad cederá ante determinados bienes jurídicamente protegibles ya que *“al igual que los demás derechos fundamentales, no es absoluto, sino que se encuentra delimitado por los restantes derechos fundamentales y bienes jurídicos constitucionalmente protegidos”*⁷⁹. Pronunciamiento que analizaremos posteriormente, teniendo en cuenta los efectos que conlleva el carácter no absoluto del derecho a la intimidad respecto a determinadas medidas, deberes y potestades normativos.

De hecho, podemos observar como el TC establece cuatro requisitos para que la afectación del ámbito de intimidad constitucionalmente protegido sea conforme con el art. 18.1 CE y que deberán cumplirse por la inspección tributaria en sus labores de investigación de recopilación de datos tributarios del contribuyente correspondiente. Dichos requisitos son: a) existencia de un fin constitucionalmente legítimo, b) intromisión en el derecho esté prevista en la ley, c) injerencia en la esfera de privacidad constitucionalmente protegida autorizada mediante una resolución judicial motivada (regla general), d) respeto al principio de proporcionalidad⁸⁰.

Por último, y haciendo referencia a la extensión del derecho a la intimidad, cabe destacar que el propio art. 18 en su segundo apartado reconoce el derecho a la inviolabilidad del domicilio. De esta manera, se vincula dicho derecho al de intimidad de las personas como una manifestación de la misma⁸¹. El TC, en la STC 10/2002, de 17 de enero, define el domicilio como *“el ámbito espacial determinado en el que los individuos, libres de toda sujeción a los usos y convenciones sociales, ejercen su libertad más íntima, siendo objeto de protección de este derecho tanto el espacio físico en sí mismo*

⁷⁸ FJ 8.

⁷⁹ Véase STC 156/2001, de 2 de julio, FJ 4.

⁸⁰ Se trata de una doctrina consolidada del TC que parece expuesta en múltiples sentencias como la STC 70/2009, de 27 de abril, FJ3 o la STC 25/2005, de 14 de febrero, FJ 6.

⁸¹ Sinopsis del art. 18 realizada por ASCENSIÓN ELVIRA PERALES, profesora titular de la Universidad Carlos III. Diciembre de 2003 (www.congreso.es).

considerado, como lo que en él hay de emanación de la persona y de su esfera privada”⁸². Esa doble protección va a suponer un punto clave a la hora de determinar las potestades de la Administración tributaria en el procedimiento de inspección y que analizaremos posteriormente.

2. Los datos relativos a la situación económica de la persona y su inclusión en la esfera íntima protegida por el derecho a la intimidad.

Hemos podido observar como nuestro Alto Tribunal configura el derecho a la intimidad y qué aspectos de la vida o personalidad de la persona entiende incluidas en la esfera íntima o privada constitucionalmente protegible por el art. 18 CE. Resulta necesario, en este momento, analizar la posición del TC en relación con aquellos datos que revelan información acerca de la situación económica del contribuyente y su consideración como parte del derecho a la intimidad del art. 18 CE. Con carácter introductorio, debemos señalar que el Tribunal en la mayoría de sus pronunciamientos distingue entre datos que únicamente revelan información patrimonial y aquellos que sí revelan información íntima o personal.

En un primer momento, el TC, en la citada STC 110/1984, de 26 de noviembre, se plantea *“en qué medida entran dentro de la intimidad constitucionalmente protegida los datos relativos a la situación económica de una persona y a sus vicisitudes”*⁸³, cuestión que se plantea en relación a la potestad de la Administración para exigir dichos datos a los contribuyentes. No obstante, en el FJ 4, El Tribunal concreta que cuestiones se le plantean y que son: *“en qué medida el conocimiento de las cuentas bancarias por la Administración a efectos fiscales debe entenderse comprendido en la zona de la intimidad constitucionalmente protegida y en que medida se puede a través de la investigación fiscal conocer hechos pertenecientes a la esfera de la estricta vida personal y familiar”*.

En el FJ 5, y en relación con la primera cuestión, la Sala primera del TC desestimó que tal conocimiento estuviera amparado por el derecho a la intimidad, basándose en la tesis de que ningún derecho es absoluto. Concretamente, la sala precisa el objeto del requerimiento realizado al recurrente y dictamina que *“las certificaciones pedidas al recurrente o las que se exigirían a las Entidades bancarias caso de que aquél no las*

⁸² FJ 5.

⁸³ FJ 3.

entregase voluntariamente son los extractos de las cuentas, en que figuran, como es notorio, sólo la causa genérica de cada partida (talón bancario, transferencia, efectos domiciliados, entrega en efectivo, etc.), pero no su causa concreta.” Y continúa exponiendo que *“estos datos en sí no tienen relevancia para la intimidad personal y familiar del contribuyente, como no la tiene la declaración sobre la renta o sobre el patrimonio”*.

La existencia de determinados datos económicos que no son relevantes para la intimidad y por tanto no manifiestan aspecto alguno sobre la misma es retomada por el TC en el ATC 642/1986, de 23 de julio, donde inadmite que intereses de todo tipo de cuentas, imposiciones y depósitos formen parte de la intimidad del contribuyente utilizando como base para su argumentación lo expuesto en la sentencia anteriormente citada

El Tribunal realiza así una delimitación negativa del ámbito del derecho a la intimidad al excluir los extractos de las cuentas corrientes, por el carácter genérico de los datos contenidos en ellos. La razón de la exclusión esgrimida por el Tribunal no es otra que la irrelevancia de tales datos para la intimidad personal y por tanto la imposibilidad de que a través de los mismos puedan conocerse aspectos relativos a esa esfera *íntima o privada* a la que hacíamos referencia. Se sienta, de esta manera, por el Tribunal la doctrina que los extractos de cuentas corrientes no forman parte del derecho a la intimidad de sus titulares. Ahora bien, el TC argumenta dicha irrelevancia en que dichas extractos expresan *la causa genérica de cada partida (talón bancario, transferencia, efectos domiciliados, entrega en efectivo, etc.), pero no su causa concreta*, de modo que implícitamente se reconoce que cualquier dato económico que revelara *una causa concreta*, es decir, la información que contenga del actuante no se encontrará enmarcado en el mismo supuesto que el de los extractos bancarios y por tanto si que se consideraría como parte del derecho a la intimidad.

De hecho, en la STC 110/1984, de 26 de noviembre, el Tribunal contempla 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”*⁸⁴. De este

⁸⁴ FJ 8.

modo, el Tribunal no rechaza que en la intimidad protegida en el art. 18.1 CE puedan incluirse también datos de carácter económico, lo que realiza es una diferenciación pues se destacan dos tipos de datos: aquellos que no revelan información relativa a algún aspecto de la intimidad del sujeto al que se refieren y aquellos que si revelan tal información. Por tanto, se incluirían dentro del ámbito protegido por el derecho a la intimidad aquellos datos económicos que revelen información personal, es decir, que revelen aspectos concretos de la intimidad de un sujeto.

En relación con estos últimos, el Tribunal continúa por esta línea en la STC 142/1993, de 22 de abril, que hace referencia a la STC 110/1984, donde expresa que lo decisivo para determinar la licitud o ilicitud de circulación de información económica *“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”*⁸⁵.

Y concluye el Tribunal que este fenómeno ha sido destacado en la STC 110/1984, de 26 de noviembre, en la que se contempló la posibilidad de que *“en una sociedad tecnológicamente avanzada, a través del estudio sistemático de las actuaciones económicas de un determinado sujeto, pueda llegarse a reconstruir no ya su situación patrimonial sino el desarrollo de su vida íntima en el sentido constitucional del término”*. Por tanto, será la capacidad de dichos datos de acceder a informaciones relacionadas con la vida íntima y personal será la que determine su cobertura por el derecho a la intimidad .

El TC va mas allá en la STC 99/2004, de 27 de mayo, y en el ATC 197/2003, de 30 de octubre. Concretamente en el ATC 197/2003, de 30 de octubre, la Sección Tercera de la Sala Segunda, enjuició si la obligación que se imponía a los recurrentes en el RD 2717/1998 para obtener la reducción de la base a efectos del cálculo de las retenciones, a poner en conocimiento de su pagador la sentencia de separación donde constan datos personales y de terceros (el ex cónyuge), ajenos al deber de contribuir resultaba compatible con el art. 18.1 CE. En relación con dicha cuestión el Tribunal expuso que *“resulta cuestionable en abstracto- que la transmisión de información de naturaleza tributaria pueda vulnerar el derecho a la intimidad de los contribuyentes, sobre todo*

⁸⁵ FJ 8.

cuando se trata de actividades que tienden a desarrollarse en el ámbito de relación con terceros y que están sometidas a fórmulas específicas de publicidad e información”.

De esta manera, y en este caso en concreto, se excluye que la información económica del contribuyente forme parte de su intimidad. De hecho, en la STC 99/2004, anteriormente citada, la Sala Primera del Tribunal rechaza que cuando se trata de actividades privadas, citando como ejemplo la titularidad de cuentas bancarias, las informaciones aportadas al respecto tampoco se corresponden con *“los aspectos más básicos de la autodeterminación personal”* (...) y, por tanto, *“con aspectos que en modo alguno puedan considerarse como parte del “ámbito propio y reservado frente a la acción y el conocimiento de los demás, necesario -según las pautas de nuestra cultura- para mantener una calidad mínima de la vida humana”* (nota sentencia del punto anterior).

En este punto, debemos destacar el profundo análisis que ESTHER BUENO GALLARDO ha realizado sobre este mismo asunto pues, haciendo referencia también a la jurisprudencia analizada anteriormente, no solo destaca esa exclusión a determinados datos económicos que califica como “estrictamente económicos” sino que también expone una oscilación en la doctrina del TC en relación con la inclusión de los datos económicos como intimidad; pues a su juicio si que los incluye en la STC 47/2001, de 15 de febrero, STC 233/1999, de 16 de diciembre y STC 233/2005, de 26 de septiembre,⁸⁶ y que nosotros destacamos a continuación. Concretamente en la STC 47/2001 el Tribunal reconoce que *“en las declaraciones del IRPF se ponen de manifiesto datos que pertenecen a la intimidad constitucionalmente tutelada de los sujetos pasivos. Así lo hemos recordado en la reciente STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 7, al señalar que la información con trascendencia tributaria puede incidir en la intimidad de los ciudadanos”*⁸⁷

De este modo, el Tribunal contradice lo establecido en la STC 110/1984 donde excluía los datos contenidos en la declaración de la renta del contribuyente no tenían relevancia, equiparándolos a los contenidos en los extractos de cuentas corrientes. En este caso, el Tribunal si estima que los datos económicos contenidos en la declaración de

⁸⁶ BUENO GALLARDO, Esther: *La configuración constitucional del derecho a la intimidad. En particular, el derecho a la intimidad de los obligados tributarios*, ob. cit., págs. 198-215.

⁸⁷ El pleno del TC en el FJ 8 utiliza parte del argumento esgrimido en las STC 110/1984 y STC 142/1993 para argumentar la inclusión de los datos económicos en la intimidad del obligado tributario.

la renta de los contribuyentes se encuentran enmarcados en el ámbito del derecho a la intimidad de los sujetos pasivos, por lo que podemos observar como se produce, efectivamente, un cambio en su doctrina.

Por último, cabe destacar la STC 233/2005 a la que anteriormente hemos hecho referencia en la que el Tribunal vuelve a manifestar una argumentación favorable a la inclusión de los datos económicos en el ámbito de protección del derecho a la intimidad y, por tanto, contraria a la mantenida anteriormente. El Tribunal en el FJ 4 de este último pronunciamiento declara de forma literal que *“los datos económicos, en principio, se incluyen en el ámbito de la intimidad”*. El Tribunal sigue la línea mostrada en las anteriores STC 47/2001 y 233/1999 y añade además que *“no hay dudas de que, en principio, los datos relativos a la situación económica de una persona ... entran dentro de la intimidad constitucionalmente protegida”*⁸⁸. De modo que podemos apreciar como efectivamente se producen cambios en la doctrina del TC en la que no se puede observar de forma clara la consideración de los datos relativos a la situación económica como parte del derecho a la intimidad.

En este sentido, ESTHER BUENO GALLARDO concluye que no puede afirmarse que constituye doctrina del TC que la información económica concerniente a un sujeto sea intimidad. Expone que parece que, *“dependiendo de la Sección o Sala a la que corresponde el conocimiento de un recurso y del sector del ordenamiento jurídico en el que se cuestione la privacidad de la intimidad económica se rescata la vieja doctrina sentada en la STC 142/1993 o se afirma un derecho a la intimidad económica constitucionalmente protegido”*⁸⁹. Conclusión que compartimos, pues como hemos podido apreciar el TC varía de argumentación e incluso se contradice en cuanto a los datos económicos contenidos en las declaraciones de IRPF por lo parece que el TC atenderá las circunstancias de cada caso y la relevancia de dichos datos económicos para situación personal y patrimonial de cada sujeto para inclinarse por una tesis u otra. De hecho si bien es cierto que el TC, al exponer que la actuación inspectora pueda incidir en

⁸⁸ Véase ATC 642/1986, de 23 de julio FJ 3. No obstante, no obvia que, también desde el plano constitucional (art. 31.1 de la C.E.), la Administración Tributaria se encuentra facultada para exigir determinados datos relativos a la situación económica de los contribuyentes, lo que supone un reconocimiento de intimidad económica con ciertas salvedades.

⁸⁹ BUENO GALLARDO, Esther: *La configuración constitucional del derecho a la intimidad. En particular, el derecho a la intimidad de los obligados tributarios*, ob. cit., págs. 215.

el derecho a la intimidad a través de la investigación de documentos que revelen datos económicos, admite implícitamente que este tipo de datos pueden ser englobados dentro de la misma, sin embargo no clarifica cuáles serían estos datos.

3. La influencia del art. 31 CE sobre el derecho a la intimidad del obligado tributario

3.1 El deber de Contribuir. Significado jurídico.

Los deberes públicos, por contraposición a los derechos, son aquellas situaciones pasivas o de sujeción que se imponen a un sujeto para tutelar intereses que no son particulares suyos sino en beneficio de intereses generales de la comunidad⁹⁰.

El deber de contribuir aparece consagrado en el art. 31.1 CE, se encuentra enmarcado dentro de la Sección 2ª en el Título I que hace referencia a los deberes y derechos de los ciudadanos. Desde esta perspectiva el TC señala que *“el art. 31.1 C.E. consagra no sólo los principios ordenadores del sistema tributario, que son, al propio tiempo, límite y garantía individual frente al ejercicio del poder, sino también derechos y deberes de los ciudadanos frente a los impuestos establecidos por el poder tributario del Estado”*⁹¹.

Como expone RUBIO LLORENTE, los preceptos que enuncian los deberes constitucionales *“tienen como destinatario inmediato al legislador, pues del enunciado constitucional no deriva directamente obligación alguna cuyo cumplimiento pueda ser coactivamente forzado mediante la imposición de una sanción. Para sus destinatarios últimos, estos deberes no tienen otro contenido que el que el legislador quiera darles en su libertad de configuración”*, traduciéndolos en obligaciones concretas para los individuos que la CE apenas si ha perfilado y ello, claro está, dentro de los límites que la propia CE impone a su contenido posible. En este sentido, el deber de contribuir al sostenimiento a los gastos públicos se trata de un deber público, consagrado en nuestra

⁹⁰ RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro: “El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 125, 2005, pág. 19. (versión digital privada).

⁹¹ Véase STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6.

constitución, que impone pautas materiales de actuación a los poderes públicos y que se orienta a la satisfacción de intereses y derechos públicos⁹².

Así pues, nuestro Alto Tribunal destaca que *“el reconocimiento de los denominados derechos de carácter económico y social conduce a la intervención del Estado para hacerlos efectivos, a la vez que dota de una trascendencia social al ejercicio de sus derechos por los ciudadanos -especialmente de los de contenido patrimonial, como el de propiedad- y al cumplimiento de determinados deberes -como los tributarios-“*. De modo que a determinados deberes constitucionales, como el de contribuir, se les reconoce una mayor trascendencia social debido a que van destinados a cumplir fines de interés general y que conlleva la obligación de los poderes públicos de garantizar su cumplimiento, constituyéndose en auténticos bienes jurídicos constitucionalmente protegibles, que pueden delimitar determinados derechos fundamentales como veremos a continuación con el derecho a la intimidad.

Los preceptos de la CE que imponen deberes constitucionales como es el que aquí interesa, el de contribuir del art. 31.1 CE, manifiestan su relevancia jurídica y efecto vinculante –y, por tanto normativo– en el fundamento que prestan en la tarea [jurisprudencial] de determinar o delimitar el contenido declarado que ha de atribuirse a los derechos constitucionales, fundamentales o no, fijando el ámbito de los mismos respecto de obligaciones o deberes legales cuando ello resulte imprescindible para asegurar el debido cumplimiento y la efectividad del deber de contribuir⁹³. Existe múltiple jurisprudencia acerca de dicha cuestión expuesta por ÁLVARO RODRÍGUEZ BEIJO, no obstante es especial importancia aquella relativa a como se relacionan el derecho a la intimidad y el deber de sostenimiento del gasto público y que analizamos a continuación.

3.2 La relación del derecho a la intimidad con el deber de contribuir

El TC a lo largo de toda su jurisprudencia ha contemplado los efectos que el deber de contribuir despliega respecto de los derechos de los contribuyentes, así como de las potestades atribuidas a la Administración Tributaria . El derecho a la intimidad no ha sido

⁹² RUBIO LLORENTE, Francisco: “Los deberes constitucionales (1)”. En *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 62, Mayo- Agosto 2001, pág. 11. (versión digital privada).

⁹³ RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro: “El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico”, ob. cit., pág. 19. (versión digital privada).

una excepción y son muchos los pronunciamientos en los que el TC ha abordado dicha cuestión.

Con carácter previo, debemos hacer referencia, una vez más, a la doctrina constitucional relativa al derecho a la intimidad personal y familiar. Concretamente, a luz de dicha doctrina, debemos destacar que el citado derecho no ha sido declarado como absoluto sino que se encuentra delimitado por la protección que nuestra constitución estima exigible respecto de determinados bienes jurídicos, denominados como “*constitucionalmente protegibles*”. Así lo destaca explícitamente el TC en la STC 143/1994, de 9 de mayo : “*el derecho a la intimidad no es absoluto, como no lo es ninguno de los derechos fundamentales, pudiendo ceder ante intereses constitucionalmente relevantes, siempre que el recorte que aquél haya de experimentar se revele como necesario para lograr el fin legítimo previsto, proporcionado para alcanzarlo y, en todo caso, sea respetuoso con el contenido esencial del derecho*”⁹⁴.

En este sentido se ha pronunciado el TC que considera que el derecho a la intimidad del art. 18 CE, en relación con un área espacial o funcional de la persona precisamente en favor de la salvaguarda de su privacidad, “*no puede extenderse de tal modo que constituya un instrumento que imposibilite o dificulte el deber constitucionalmente declarado en el art. 31 de la Norma fundamental de todo ciudadano de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos a través del sistema tributario, de acuerdo con su capacidad económica*”⁹⁵. Por tanto, el deber de contribuir se presenta como un elemento delimitador del citado derecho, ya que se trata de interés constitucionalmente relevante, en tanto en cuanto se trata de un deber público que tiene como fin la satisfacción de intereses generales como hemos visto anteriormente.

Con ello no solo se delimita el citado derecho, si no que se contempla que no existe un derecho absoluto a la reserva de los datos económicos del contribuyente con relevancia fiscal y oponible frente a la Administración tributaria. De hecho, en la STC 76/1990, de 26 de abril, se considera que tal 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*

⁹⁴ FJ 6.

⁹⁵ Véase STC 76/1990, 26 de abril FJ 10, ATC 642/1986, 23 de julio FJ 3.

deber tributario que el art. 31.1 de la Constitución consagra; lo que impediría una distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos en cuanto bien constitucionalmente protegido”⁹⁶.

Es dicha distribución equitativa el bien constitucional que se pretende conseguir a través del deber de contribuir y que produce la limitación del derecho a la intimidad. No es concebible que un derecho pese a que sea de carácter fundamental suponga un obstáculo a la consecución de intereses generales de relevancia constitucional, como el citado en este caso. Hay que destacar que un derecho absoluto a la reserva de datos económicos no sólo privaría de toda garantía y eficacia al deber de contribuir, también imposibilitaría la comprobación de la veracidad de las declaraciones de los contribuyentes; lo que conduciría a situaciones opacas en las que se podrían ocultar no solo vulneraciones a la obligación de contribuir, sino que también podrían encubrirse situaciones de fraude fiscal que perjudicarían en gran medida la igualdad de los obligados tributarios y al sostenimiento de los gastos públicos.

Es este último asunto, el fraude fiscal, uno de los principales problemas de los actuales sistemas tributarios que supone no sólo una merma en la recaudación, sino que produce una distribución injusta de la carga fiscal puesto que en palabras del Tribunal: *“lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar”⁹⁷*. Este problema fue enjuiciado, de forma implícita, desde un primer momento en la STC 110/1984, de 26 de noviembre, en la que a través de las potestades otorgadas a la Administración para luchar contra el fraude fiscal, vino a fundamentar la flexibilización de los derechos fundamentales, no solo en la legitimidad de la fundamentación de tal flexibilización, sino también en el respeto al contenido esencial del derecho fundamental (intimidad) y cómo contribuía ello a la protección brindada por normas con rango legal que establecían que la información obtenida por las autoridades fiscales sólo iba a ser empleada para fines tributarios y que tales autoridades no podían revelar a terceros tal información sobre la base del estricto deber de sigilo al que estaban sujetas⁹⁸.

⁹⁶ FJ 10.

⁹⁷ Véase STC 110/1984, de 26 de noviembre FJ 3.

⁹⁸ CALDERÓN CARRERO, Jose Manuel: *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario*. Netbiblo, La Coruña, 2009, pág. 36-37.

El argumento central del recurrente fue que la ley 50/1977, de 14 de noviembre sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, y la resolución que se basa en ella, permite una inspección ilimitada y total de las cuentas corrientes y de sus antecedentes, lo que autorizaría a la Inspección a entrar sin limitación alguna en la vida privada del contribuyente, en forma tal que no es ya que afecte en modo más o menos directo a su derecho a la intimidad, sino que en realidad invade su contenido esencial, pues lo hace prácticamente desaparecer.

La citada ley otorga una serie de facultades de inspección a la Administración Tributaria que pueden provocar una intromisión en el derecho a la intimidad del contribuyente, ya que permite investigar saldos, movimientos de cuentas y demás documentos relativos a los mismos, pero no son ilimitadas, tal y como expone el Tribunal en el FJ 6. Además, no estima que exista una vulneración del derecho a la intimidad ya que considera que este derecho *“tiene sus límites, que en este caso vienen marcados por el deber de todos de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, como dispone el ya citado art. 31.1 de la Constitución, deber para cuyo efectivo cumplimiento es evidentemente necesaria la inspección fiscal. La injerencia que para exigir el cumplimiento de ese deber pudiera producirse en el derecho a la intimidad no podría calificarse de «arbitraria»”*.

De acuerdo con la doctrina resaltada, el TC admite la constitucionalidad del levantamiento del secreto bancario establecido en la Ley de medidas urgentes de Reforma Fiscal, ya que consideró que pese a que cabe conectar, en cuanto a su fundamento, el secreto bancario con el derecho a la intimidad, hay que tener en cuenta que los límites que han de reconocerse al invocado derecho a la intimidad se aplican también en aquellos casos en que sea la entidad de crédito la obligada a facilitar la información requerida por el Fisco, puesto que, como hemos dicho en la tantas veces aludida STC 110/1984, no existe en nuestro derecho *“una consagración explícita y reforzada de este tipo de secreto, como la hay del secreto profesional”*.

De lo expuesto podemos observar que la investigación que lleva a cabo la Administración Tributaria, a través del procedimiento de inspección, de los datos con relevancia tributaria de los obligados tributarios en entidades de crédito tiene su justificación en la protección del deber de contribuir.

Otra de las manifestaciones mediante las cuales el deber de contribuir delimita el derecho a la intimidad es el deber de comunicación. Concretamente, en el ATC 197/2003 el Tribunal estima que la defensa del interés general representada en el deber de contribuir justifica que, para que las retenciones en origen se adecuen a la situación individualizada de cada obligado tributario, se deban comunicar a la Administración Tributaria datos con relevancia tributaria. El art. 93 de la LGT establece los sujetos sobre los que recae la obligación de comunicar a la administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relativos al cumplimiento de sus obligaciones fiscales. El TC señala al deber de comunicación como *“un instrumento necesario no sólo para una contribución justa a los gastos generales (art. 31.1 CE) sino también para una gestión tributaria eficaz, modulando el contenido del derecho fundamental a la intimidad personal y familiar del art. 18.1 CE”*.⁹⁹

4. Algunas manifestaciones concretas de la incidencia de el derecho a la intimidad ante las funciones inspectoras de comprobación e investigación de la administración tributaria.

4.1 Objeto y contenido.

La LGT en el art. 141, hace referencia a las finalidades que trata de conseguir la inspección tributaria a través del desarrollo de las funciones administrativas que le confiere la propia LGT. De entre las mencionadas por el citado artículo debemos destacar las expuestas, en sus apartados a) y b):

- *Investigación de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración.*
- *Comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios.*

El Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana expone en la STSJ de 25 de mayo de 2005: *“la potestad de comprobación e investigación se confiere a la Administración tributaria en orden a que la liquidación definitiva de una deuda tributaria, responda a las exigencias del principio de legalidad; se trata, pues, de un haz de poderes conferidos por el ordenamiento jurídico a determinados órganos como*

⁹⁹ Véase STC 292/2000, de 30 de diciembre, FJ 9 y ATC 197/2003 de 26 de noviembre FJ 2.

instrumentos al servicio de las aspiraciones de lograr la máxima satisfacción de los principios de justicia tributaria”¹⁰⁰.

Se configuran ambas funciones de la Administración Tributaria como fundamentales para el sistema tributario pues su finalidad es la garantía y salvaguarda de los principios de justicia tributaria que, como hemos visto anteriormente, informan a todo el sistema tributario.

Además, debemos recordar que el deber de contribuir es un mandato que vincula no sólo a los ciudadanos sino también a los poderes públicos ya que los poderes públicos están obligados, en principio, a exigir esa contribución a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación¹⁰¹. Por ello el TC en el FJ 5 de la STC 233/2005, de 26 de septiembre, respalda la relevancia de la investigación tributaria por parte de la Administración porque *“para el efectivo cumplimiento del deber que impone el art. 31.1 CE es imprescindible la actividad inspectora y comprobatoria de la Administración tributaria, ya que de otro modo se produciría una distribución injusta en la carga fiscal”*

Posteriormente, la LGT ,en el art. 145, delimita el objeto del procedimiento de inspección¹⁰², así como el de las funciones de investigación y comprobación. En relación a estas dos funciones, el citado artículo expone que la *comprobación* tendrá por objeto los actos, elementos y valoraciones consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones, mientras que la *investigación* tendrá por objeto descubrir la existencia, en su caso, de hechos con relevancia tributaria no declarados o declarados incorrectamente por los obligados tributarios. El TS afirma que *“la esencia de la función comprobadora de las declaraciones tributarias presentadas por los sujetos pasivos y de la función investigadora, cuando no se han presentado tales declaraciones, consiste en el conocimiento de la realidad económica y jurídica, que constituye el substrato de los*

¹⁰⁰ FJ 3.

¹⁰¹ Ver epígrafe La Tensión Constitucional entre el Derecho a la intimidad y el deber de contribuir. Pág. 53-56

¹⁰² Art 145 LGT: *“el procedimiento de inspección tendrá por objeto comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias y en el mismo se procederá, en su caso, a la regularización de la situación tributaria del obligado mediante la práctica de una o varias liquidaciones”*.

hechos imponibles”¹⁰³. Por ello, ambas funciones, pese a tener un objeto distinto, se desarrollan en el seno de un mismo procedimiento de inspección con el fin de conocer dicha realidad económica y jurídica de los obligados tributarios.

4.2 La información en el procedimiento de inspección: el deber de información.

4.2.1 Ámbito subjetivo, objeto y modos para la obtención de la información tributaria.

El ámbito subjetivo de las obligaciones o deberes de información aparece regulado en el art. 93.1 LGT ¹⁰⁴ en el que se atribuyen tales obligaciones a todas las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del art. 35 de esta ley. Por otra parte, el art. 94.1 LGT hace referencia a las autoridades sometidas al deber de informar¹⁰⁵.

El deber de información al que se sujetan todos los sujetos establecidos en los artículos anteriormente señalados tiene como objeto cuantos datos, documentación e informes con *trascendencia tributaria*. Si bien, en el caso de los sujetos contemplados en el art. 93, se precisa que dichos datos se habrán de comunicar independientemente de que sean los relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o los deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas. *Debe tenerse en cuenta, con carácter general, que los datos por sí solos, así como los informes, no tienen por sí mismos un contenido tributario, pero en la medida en que se*

¹⁰³ Véase STS 1 de julio de 2003 FJ 3 (nº Roj: STS 4616/2003, Rec. 8486/1998, ponente Rouanet Moscardó, Jaime).

¹⁰⁴ En el art. 93.1, la LGT señala, en particular, como obligados a proporcionar información a la Administración tributaria a los siguientes sujetos: “a) los retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta, b) Las sociedades, asociaciones, colegios profesionales u otras entidades que, entre sus funciones, realicen la de cobro de honorarios profesionales o de derechos derivados de la propiedad intelectual, industrial, de autor u otros por cuenta de sus socios, asociados o colegiados, c) Las personas o entidades depositarias de dinero en efectivo o en cuentas, valores u otros bienes de deudores a la Administración tributaria en período ejecutivo”.

¹⁰⁵ Art 94.1 LGT considera que las autoridades, cualquiera que sea su naturaleza, los titulares de los órganos del Estado, de las comunidades autónomas y de las entidades locales; los organismos autónomos y las entidades públicas empresariales; las cámaras y corporaciones, colegios y asociaciones profesionales; las mutualidades de previsión social; las demás entidades públicas, incluidas las gestoras de la Seguridad Social y quienes, en general, ejerzan funciones públicas tienen el deber de comunicar a la Administración cuantos datos, informes y antecedentes con trascendencia tributaria recabe ésta mediante disposiciones de carácter general o a través de requerimientos concretos, y a prestarle, a ella y a sus agentes, apoyo, concurso, auxilio y protección para el ejercicio de sus funciones.

*ponen en contacto con otros datos pueden tener un significado de trascendencia tributaria*¹⁰⁶.

En relación con lo anterior, se presenta necesaria la precisión del objeto y contenido de dicha trascendencia tributaria pues la LGT la concibe como legitimadora del deber de informar a la Administración sobre datos que pueden revelar determinados aspectos de la intimidad de los obligados tributarios o de otros sujetos que operen con ellos.

El TS, en la STS (nº Roj: STS 7102/2003) de 12 de noviembre de 2003 la define como: *“la cualidad de aquellos hechos o actos que puedan ser útiles a la Administración para averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el artículo 31.2 de la Constitución, de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, y poder, en caso contrario, actuar en consecuencia, de acuerdo con la Ley”*. El TS, al hilo de dicha exposición, señala esa utilidad puede ser *“directa”* o *“indirecta”*¹⁰⁷ y que en ningún caso existirá *“trascendencia tributaria por el simple hecho de haberse solicitado la información, debiendo concurrir una justificación o motivo específicamente suficiente que fundamente el requerimiento de la información, pues conceptual el requisito legal de la trascendencia tributaria de forma abstracta o genérica equivaldría en la práctica a negar virtualidad a su exigencia”*¹⁰⁸.

Este deber es de una importancia fundamental porque tal y como expresa el TC *“sin la colaboración del contribuyente y la aportación por éste de datos personales de alcance económico la labor inspectora resultará prácticamente imposible cuando no fuera factible solicitar los mismos datos de terceras personas”*¹⁰⁹. Por ello, es necesario

¹⁰⁶ Véase Sentencia Audiencia Nacional Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 10 de mayo de 2010 (nº Roj: SAN 2318/2010), FJ 4.

¹⁰⁷ El TS en la STS 12 de noviembre 2003 (nº Roj: STS 7102/2003, Rec. 4783/1998, ponente Rouanet Moscardó, Jaime): considera que dicha utilidad puede ser *“directa”* cuando la información solicitada se refiere a hechos imponderables, o sea, a actividades, titularidades, actos o hechos a los que la Ley anuda el gravamen o *“indirecta”* cuando la información solicitada se refiere sólo a datos colaterales, que puedan servir de indicio a la Administración para buscar después hechos imponderables presuntamente no declarados o, sencillamente, para guiar después la labor inspectora -que no se olvide, no puede alcanzar a absolutamente todos los sujetos pasivos, por ser ello materialmente imposible- hacia ciertas y determinadas personas.

¹⁰⁸ FJ 4.

¹⁰⁹ STC 76/1990, de 26 abril de 1990, FJ 10.

garantizar su efectividad por parte de los poderes públicos siempre y cuando no se produzca una injerencia ilegítima en el derecho a la intimidad.

En cuanto a los modos para la obtención de la información tributaria (datos, documentos, informes, etc..) de los obligados tributarios la LGT establece dos modalidades:

- “Por suministro o carácter general, fijada normativamente respecto de ciertos sujetos, que habrán de poner en conocimiento de la Administración la totalidad de datos u operaciones, por las normas que tengan en su poder, normalmente con carácter periódico y sin relación alguna con sujetos pasivos concretos, o con hechos determinados siendo objeto de comprobación e investigación.
- A requerimiento individualizado de los órganos competentes de la Administración que ejerzan funciones inspectoras o de recaudación tributaria, pudiendo tales requerimientos efectuarse en cualquier momento posterior a la realización de operaciones relacionadas con datos y antecedentes requeridos (art. 93.2 LGT)”

110.

4.2.2 La intimidad como límite al deber de información.

Hay que tener en cuenta que el deber de los obligados tributarios de proporcionar a la Administración información relacionada con cumplimiento de sus obligaciones fiscales o de las relaciones económicas mantenidas con otros sujetos puede desvelar determinados aspectos de la vida privada, de ahí que se deba de interpretar y delimitar en consonancia con el derecho a la intimidad de los obligados tributarios.

Debemos tener en cuenta de nuevo al art. 93 LGT puesto que en su apartado 3º señala *que el incumplimiento de las obligaciones no podrá ampararse en el secreto bancario*. No obstante, establece determinados requisitos para el requerimiento individual de información puesto que se exige la *previa autorización del órgano de la Administración tributaria que reglamentariamente se determine y los datos identificativos del cheque u orden de pago de que se trate, o bien las operaciones objeto de investigación, los obligados tributarios afectados, titulares o autorizados, y el período*

¹¹⁰ MARTÍN QUERALT Juan, LOZANO SERRANO Carmelo, TEJERIZO LÓPEZ José M., CASADO OLLERO Gabriel: *Curso de Derecho Financiero y tributario*, ob. cit., pág. 415.

de tiempo al que se refieren. En relación con esta cuestión, debemos recordar lo expuesto en la STC 110/1984, de 26 de noviembre, en la que ya se estipuló la constitucionalidad del levantamiento del secreto tributario en detrimento de la salvaguarda del deber de contribuir exponiendo que el derecho de la Administración a exigir los datos relativos a la situación económica de un contribuyente se fundamenta en el art. 31.1 de la Norma fundamental.

No obstante, el derecho a la intimidad no puede ser ignorado en aras del cumplimiento ni siquiera de un deber constitucional, ya que este derecho lo limita con carácter general pues, tal y como expone el TC, *“no podría calificarse de justo un sistema tributario que hiciese recaer sobre los contribuyentes la alternativa de sacrificar, de forma irrazonable y desproporcionada, su intimidad personal y familiar en orden a alcanzar un mayor ajuste de su tributación a su verdadera capacidad económica”*¹¹¹. En este sentido, debemos hacer referencia, una vez más, a la doctrina constitucional en relación con la consideración de los datos económicos como parte del derecho a la intimidad. Tal y como argumentábamos en el apartado correspondiente, dicha doctrina se muestra oscilante en este asunto, pero no podemos obviar que son muchos los pronunciamientos en los que el TC considera que la información con trascendencia tributaria puede incidir en la intimidad ¹¹². De hecho el TC llegó a afirmar literalmente que *“no hay dudas de que, en principio, los datos relativos a la situación económica de una persona [...] entran dentro de la intimidad constitucionalmente protegida”*¹¹³.

Ello no significa que el deber de información no pueda afectar a datos económicos relativos a la intimidad de los obligados tributarios. De hecho, *“la Administración está habilitada, también desde el plano constitucional (art. 31.1 de la C.E.), para exigir determinados datos relativos a la situación económica de los contribuyentes”*¹¹⁴. En este sentido, en virtud del carácter no absoluto del derecho a la intimidad, debemos tener en cuenta los requisitos expuestos por el TC para la afectación del derecho a la intimidad y que deberán ser respetados por la inspección tributaria: *“a) existencia de un fin*

¹¹¹ Véase ATC 212/2003, de 30 de junio, FJ 4.

¹¹² Véase epígrafe Los datos relativos a la situación económica de la persona: ¿son parte de la esfera íntima protegida por el derecho a la intimidad, págs. 47-49.

¹¹³ Véase ATC 642/1986, de 23 de julio, FJ 3.

¹¹⁴ Véase ATC 642/1986, de 23 de julio, FJ 2.

constitucionalmente legítimo, b) intromisión en el derecho esté prevista en la ley, c) injerencia en la esfera de privacidad constitucionalmente protegida autorizada mediante una resolución judicial motivada (regla general), d) respeto al principio de proporcionalidad”¹¹⁵. De modo que el deber de información deberá ser exigido siempre que se respeten los citados requisitos porque de lo contrario estaríamos ante una injerencia ilegítima del derecho a la intimidad de los obligados tributarios.

En relación al segundo de los requisitos mencionados anteriormente, el TC se ha pronunciado expresamente en sentencias como la STC 207/1996, de 17 de julio, donde expone “la necesidad de previsión legal específica para las medidas que supongan una injerencia en los derechos a la intimidad y a la integridad física está establecida expresamente en el art. 8 del C.E.D.H., en la medida en que la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos incluye tales derechos dentro del más genérico derecho al respeto de la vida privada y familiar[...] El apartado 2º del mencionado art. 8 expresamente señala que: "no podrá haber injerencia de la autoridad pública en el ejercicio de este derecho sino en tanto en cuanto esta injerencia esté prevista por la ley [...]”¹¹⁶. Es, pues, el respeto al principio de legalidad condición sine qua non para la afectación del derecho a la intimidad, por lo que la exigencia de informar sobre cualquier circunstancia no prevista legalmente vulnerará el citado derecho.

C) El derecho a la inviolabilidad del domicilio de los obligados tributarios en el ámbito de la inspección tributaria.

El art. 142 LGT dispone los medios de los que la actuación inspectora se sirve para la obtención de datos, pruebas y hechos relevantes para la aplicación del tributo. Dicho artículo expone que “las actuaciones inspectoras se realizarán mediante el examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con transcendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, así como mediante la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que deba de facilitarse a la Administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias”.

¹¹⁵ Véase apartado: el derecho a la intimidad en la doctrina del Tribunal Constitucional. Pág. 48.

¹¹⁶ FJ 4.

Además, en su apartado 2º contempla la facultad de entrada de los funcionarios públicos que desarrollen funciones de inspección, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, *en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imponibles o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos, cuando la inspección lo requiera*. Y añade la previsión de que cuando la inspección requiera la entrada en el domicilio *constitucionalmente protegido del obligado tributario* se deberá atender a lo expuesto en el art. 113 de la propia ley que exige la necesidad de autorización judicial para la ejecución de dicha medida.

Se reconoce así por parte de la LGT, la facultad de entrada y registro de los órganos de inspección para el desarrollo de la actuación inspectora y la ejecución de las potestades de las que se sirven para la recogida de pruebas e información tributaria¹¹⁷. No obstante, debemos analizar en profundidad, no solo los caracteres del citado derecho, sino también los límites y prohibiciones que se imponen a la Administración tributaria para la protección del citado derecho y los presupuestos que han de cumplirse para la ejecución de la medida de registro y entrada domiciliaria.

1. Delimitación del derecho a la inviolabilidad del domicilio. Derecho personalísimo, individual y no absoluto.

Con carácter previo a la afectación que el derecho a la inviolabilidad del domicilio ostenta frente a la actuación inspectora de la Administración tributaria, debemos señalar los caracteres del citado derecho que contextualizan sus límites y garantías.

En primer lugar, debemos hacer referencia a su reconocimiento tanto en la normativa constitucional comunitaria como la nacional. En el ámbito comunitario, el art. 8 del Convenio Europeo de Derechos Humanos establece que *toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de su correspondencia*. En nuestro texto constitucional, el derecho a la inviolabilidad del domicilio aparece consagrado en el apartado 2º del art. 18 CE que se encuentra enmarcado dentro de la

¹¹⁷ Asimismo la LGT destaca que la Administración podrá obtener dicha información a través de estas medidas: a) el examen de documentación con trascendencia tributaria, bases de datos, programas, registros y ficheros informáticos b) la inspección de bienes, explotaciones, elementos, así como la entrada en fincas, locales de negocio y demás establecimientos, c) los requerimientos de información a los obligados tributarios, a los que hemos hecho referencia anteriormente.

Sección 1ª, del Capítulo II del Título I, correspondiente a los derechos fundamentales y de las libertades públicas. Por ello, ya de su ubicación dentro de nuestra Constitución podemos inferir el carácter fundamental del citado derecho y por tanto su inclusión en el elenco del grupo de los derechos fundamentales. Ahora bien, debemos destacar determinados caracteres del derecho a la inviolabilidad del domicilio que han sido enunciados y destacados por el TC.

Además del carácter fundamental, el derecho a la inviolabilidad del domicilio posee otros caracteres propios como es el personalísimo, individual y no absoluto que ha sido resaltado por nuestros Tribunales en múltiples pronunciamientos. Así lo destaca también JOAQUÍN ÁLVAREZ MÁRTINEZ que señala como dichos caracteres han sido “puestos de manifiesto por la doctrina y tribunales” haciendo referencia a múltiples sentencias que vamos a analizar, en especial la posición del TC debido a su status de máximo intérprete de los derechos fundamentales¹¹⁸.

En primer lugar, el TC estima que “*la inviolabilidad domiciliaria, como derecho, corresponde individualmente a cada uno de los que moran en el domicilio*”¹¹⁹. El TS ha seguido esta línea como se observa la STS (nº Roj: STS 8277/2000) de 14 de noviembre de 2000, la cual en su fundamento de Derecho primero, afirma que, en los casos de matrimonios o parejas de hecho, el derecho a la inviolabilidad del domicilio es un derecho individual, cuya titularidad reside tanto en uno como en otro componente de la pareja que convive en un mismo domicilio, cuyo ejercicio es personalísimo, sin que exista posibilidad en esta materia de que uno de los cónyuges pueda atribuirse la representación del otro.

El TS lo reitera exponiendo en la STS (nº Roj: STS 12315/1991) de 9 octubre 1991: “*el derecho a la inviolabilidad del domicilio es personalísimo, como lo prueba el hecho de que la entrada podrá hacerse con el consentimiento del titular*”. Aquí el TS acude a la facultad de consentir la entrada en el domicilio como ejemplo de dicho carácter personalísimo; facultad que posee una importante relevancia en el ámbito de la inspección tributaria como veremos a continuación.

¹¹⁸ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín: *La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos*, La Ley, Madrid, junio 2007, págs. 117-119.

¹¹⁹ Véase STC 22/2003, de 10 de febrero de 2003, FJ 7.

En relación a esta cuestión, el TC en la STC 22/2003, de 10 de febrero, hace referencia a el caso de viviendas compartidas para enfatizar el carácter personalísimo que venimos exponiendo: *“como regla general puede afirmarse, pues, que en una situación de convivencia norma, [...] cada uno de los cónyuges o miembros de una pareja de hecho está legitimado para prestar el consentimiento respecto de la entrada de un tercero en el domicilio, sin que sea necesario recabar el del otro, pues la convivencia implica la aceptación de entradas consentidas por otros convivientes, destacando dicho carácter personalísimo del derecho que pertenece a cada uno de los cónyuges”*¹²⁰.

En relación con la prestación del consentimiento para la entrada y registro, El TC efectúa una diferenciación pues distingue *“la titularidad del derecho a la inviolabilidad domiciliaria -que corresponde a cada uno de los moradores- y la titularidad para autorizar la entrada y registro conferida a cualquiera de los titulares del domicilio”*¹²¹.

El último de los caracteres del derecho a la inviolabilidad del domicilio, igual que el derecho a la intimidad, es que *no es absoluto*. Dicho carácter era previsible dada la estrecha vinculación entre ambos derechos y su consideración como fundamental y así aparece configurado en la doctrina del TC.

En primer lugar, debemos recordar la doctrina constitucional del TC en relación al carácter *no absoluto* de los derechos fundamentales que se encuentran delimitados por los restantes derechos fundamentales y bienes jurídicos constitucionalmente protegidos. Concretamente, El TC destaca que *“la norma constitucional que proclama la inviolabilidad del domicilio y la consecuente interdicción de la entrada y registro en él (art. 18.2 CE) no es sino una manifestación de la norma precedente que garantiza el derecho a la intimidad personal y familiar (art. 18.1 CE). Esta manifestación no se concibe como un derecho absoluto, sino que viene configurada con atención a otros derechos”*¹²². De hecho se prevé que su protección constitucional pueda ceder en determinadas circunstancias como a través del ya citado consentimiento del titular, en caso de delito flagrante y mediante autorización judicial.

¹²⁰ FJ 7.

¹²¹ Véase 160/2011, Sala 2ª, de 15 marzo 2011 (nº Roj: STS 1853/2011).

¹²² Véase STC 136/2000, de 29 de mayo, FFJJ 3 y 4.

Por tanto, el carácter no absoluto del citado derecho no impide que se produzcan injerencias en el mismo con el fin de cumplir o salvaguardar determinados bienes o intereses constitucionalmente protegibles; de ahí que existan injerencias legítimas en el derecho a la inviolabilidad del domicilio como las realizadas por la inspección tributaria con el fin de comprobar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los obligados tributarios.

2. El derecho a la inviolabilidad del domicilio ante las medidas de entrada y registro realizadas por los órganos de Inspección.

Como hemos expuesto, el TC ha declarado que el derecho a la inviolabilidad del domicilio *no es absoluto*, no obstante, ello no significa que se permita cualquier tipo de injerencia en el mismo; pues solo serán injerencias legítimas aquellas que cumplan con las garantías y finalidades establecidas en el ordenamiento jurídico.

El TS ha contemplado dicha cuestión haciendo referencia a La Declaración Universal de los Derechos Humanos (art. 12) y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (art. 17) que se refieren al derecho a no ser objeto de injerencias arbitrarias o ilegales en la vida privada y en la correspondencia. Añade en el art. 8.2 CEDH que *“no podrá haber injerencia de la autoridad pública en el ejercicio de este derecho (respeto a la vida privada y familiar, domicilio y correspondencia) sino en tanto en cuanto esta injerencia esté prevista por la ley y constituya una medida que, en una sociedad democrática, sea necesaria para la seguridad nacional, la seguridad pública, el bienestar económico del país, la defensa del orden y la prevención del delito, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y las libertades de los demás”*¹²³. El TC reafirma lo expuesto por el citado artículo resaltando la exigencia de que la injerencia en el derecho a la inviolabilidad del domicilio esté prevista en la legislación interna y sea necesaria para alcanzar un fin legítimo.

El TC, por su parte y como expusimos en su epígrafe correspondiente, se pronunció en el mismo sentido en relación con el derecho a la intimidad, pues considera ilegítima cualquier injerencia *arbitraria o ilegal* en el derecho a la intimidad¹²⁴ añadiendo

¹²³ Véase STS 23 de septiembre 2004 (nº Roj: STS 5891/2004, Rec. 915/2003, ponente Colmenero Menéndez de Luarca, Miguel).

¹²⁴ Véase apartado: El derecho a la intimidad en la doctrina del Tribunal Constitucional. Pág. 48.

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). Entendiendo que la Ley sólo puede autorizar esas intromisiones por «imperativos de interés público.

Atendiendo a la exigencias de que las injerencias estén previstas en la ley y tengan el carácter de necesarias, JOAQUÍN ÁLVAREZ MÁRTINEZ expone que los art. 142.2 y 113 LGT, que consagran la potestad de entrada y registro por parte de los funcionarios que desarrollen funciones de inspección siempre que cuenten con el consentimiento del obligado tributario o autorización judicial, cumple con la primera de las exigencias previstas en el citado art. 8.2 del CEDH al entender que nos encontramos en presencia de una injerencia legítima. Y que el TEDH ha sostenido que el bienestar económico de un país constituye una finalidad que ampara las entradas y registros domiciliarios realizados por las autoridades competentes en el marco de la lucha contra el fraude fiscal y la evasión de capitales¹²⁵.

En este sentido, JOAQUÍN ÁLVAREZ MÁRTINEZ, tomando en consideración la normativa expuesta, continúa exponiendo tanto al consentimiento del titular como a la autorización judicial como títulos legitimadores de la entrada y registro en el domicilio del obligado tributario y por tanto legítimos para la intromisión por parte de los órganos de inspección en el citado derecho.

De modo que toda entrada, registro e incautación de todo tipo de documentación y soportes informáticos en el domicilio llevada a cabo por la Administración Tributaria sin mandamiento judicial válido vulnera de forma flagrante los arts. 18 y 24 de la CE y así lo considera el TS en múltiples pronunciamientos constituyendo en estos casos una medida arbitraria.¹²⁶

De acuerdo con esta tesis, la entrada y registro realizada por los órganos de inspección constituye una medida legítima para la intromisión de la Administración en el derecho a la inviolabilidad del domicilio, siempre y cuando cumpla con los presupuestos

¹²⁵ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín: *La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos*, ob. cit., págs. 125-126.

¹²⁶ STS de 25 abril 2003 (nº Roj: STS 2871/2003, Rec. 1916/2000, ponente González Rivas, Juan José).

procesales exigidos en la LGT, es decir, que se cuente con el consentimiento del obligado tributario o con autorización judicial.

Ambas circunstancias se encuentran confirmada por el TC, en sentencias como la STC 22/1984, de 17 de febrero, como auténticos presupuestos necesarios para el ingreso en un domicilio privado por parte de los órganos públicos ya que estima que el art. 18.2 contiene dos reglas y la segunda de ellas “*establece un doble condicionamiento a la entrada y al registro, que consiste en el consentimiento del titular o en la resolución judicial*”. La necesidad resolución judicial aparece como un mecanismo de orden preventivo cuyo fin es la protección del derecho decidiendo si “*debe prevalecer el derecho del art. 18.2 C.E. u otros valores e intereses constitucionalmente protegidos*”¹²⁷.

En cuanto a la prestación del consentimiento por parte del titular del derecho a la inviolabilidad del domicilio debemos destacar lo expuesto en STC 54/2015, de 16 de marzo, pues el consentimiento eficaz del sujeto particular permite la inmisión en su derecho a la intimidad y *tiene como presupuesto el de la garantía formal de la información expresa y previa, que debe incluir los términos y alcance de la actuación para la que se recaba la autorización injerente*. Y continúa estimando que se vulnerará dicha garantía cuando la actuación no se ajuste a los motivos y términos por los que se prestó el consentimiento “*quebrando la conexión entre la actuación que se realiza y el objetivo tolerado para el que fue recabado el consentimiento*”¹²⁸.

Ahora bien, es doctrina del TC que no es necesario que tal consentimiento sea expreso, aceptándose el tácito como suficiente para autorizar la entrada en el domicilio. Así se contempla en la STC 209/2007, de 24 de septiembre, en la que se presenta el caso de un comorador permite y acompaña a la autoridad policial al interior de su vivienda sin que se produjera reacción alguna de rechazo a la entrada por parte del recurrente, que se encontraba en el interior del piso, concluyendo que “*esta convergencia de la autorización y facilitación de la entrada policial por parte del primer comorador, y de la pasividad al respecto del recurrente, segundo comorador [...] permite afirmar en el presente caso, de acuerdo con el Ministerio Fiscal, que, siquiera de modo tácito, concurrió el*

¹²⁷ FJ 5. Esta doctrina aparece expuesta en múltiples sentencias como las SSTC 160/1991, de 18 de Julio ó 341/1993, de 18 de Noviembre.

¹²⁸ FJ 4.

consentimiento de aquél respecto a la entrada policial que ahora considera vulneradora de su derecho a la inviolabilidad de domicilio¹²⁹”.

Parece claro que el derecho a la inviolabilidad del domicilio, pese a que posee carácter fundamental, no constituye una frontera infranqueable para la actuación de los poderes públicos puesto que se contempla su intromisión legítima en caso del cumplimiento de los supuestos anteriormente comentados, pero sí condiciona su actuación. Por ello la Administración Tributaria podrá ejecutar las medidas de entrada y registro en domicilio privado cuando se cumplan dichos presupuestos y resulte necesaria en el marco de la prevención del fraude fiscal y la evasión de capitales.

IV. CONCLUSIONES

En primer lugar, hemos observado cómo los derechos fundamentales, como es lógico, gozan de una posición privilegiada en nuestro sistema normativo previstos de especiales mecanismos de garantía y protección frente a eventuales injerencias que puedan producirse tanto de sujetos privados como de poderes públicos. Se sitúan en la cúspide de nuestra constitución y, por ende, de nuestro ordenamiento condicionando su operatividad, pues dichos derechos establecen ámbitos infranqueables, para la autoridad pública y, en caso de que sea necesaria una actuación normativa, esta solo podrá ser desarrollada por el legislador por vía ordinaria u orgánica en función de su carácter configurador o meramente ordenador.

Previamente al análisis de la incidencia de los citados derechos fundamentales mencionados en este trabajo, hemos mencionado la interesante incidencia que la dignidad humana realiza en el ámbito tributario, concretamente en relación con el mínimo exento concedido a todo sujeto. Hemos podido observar cómo existe una relación subyacente entre el mínimo exento y la dignidad reconocida en el art. 10 CE, pues trata de garantizar un mínimo económico que se presume básico para la satisfacción de las necesidades vitales de todo individuo. Por este motivo, este umbral de renta exento de tributación no rompe con los principios constitucionales de generalidad e igualdad y le es reconocido a todos los obligados tributarios. En definitiva, esta salvaguarda de parte de la renta de los contribuyentes para la satisfacción de sus necesidades vitales solo puede ser entendida

¹²⁹ FJ 5.

como garantía de una existencia mínima acorde con la dignidad exigible para cualquier ser humano.

Debido a esa posición privilegiada y la relevancia que los derechos fundamentales poseen en nuestro ordenamiento jurídico, nos planteamos la cuestión de cómo los derechos a la propiedad, a la intimidad y a la inviolabilidad del domicilio irradian y despliegan sus efectos sobre el ordenamiento jurídico-tributario. Ciertamente, los derechos fundamentales irradian sus efectos a todo el ordenamiento jurídico en su conjunto siendo objeto de desarrollo y concreción por las diferentes disciplinas jurídicas, entre ellas la tributaria. Ahora bien, como ha quedado claro, los derechos fundamentales no son absolutos y por tanto pueden ceder ante determinados bienes constitucionalmente protegibles entre los que se encuentra, entre otros, el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y que conlleva la afectación y limitación de los derechos fundamentales y en concreto de los que hemos analizado a lo largo de este trabajo. Por ello, consideramos de vital importancia el análisis de la incidencia de los citados derechos en el sistema tributario que, en función del procedimiento y medida en cuestión, limitan o condicionan la actuación de los poderes públicos.

De hecho, tanto el derecho a la propiedad, a la intimidad y a la inviolabilidad del domicilio se encuentran afectados y delimitados en nuestro ordenamiento jurídico-tributario a través de diferentes medidas, deberes y principios con la finalidad de garantizar el cumplimiento de determinados fines declarados constitucionalmente legítimos respetando el contenido de los derechos fundamentales enunciados.

Concretamente, hemos analizado la configuración constitucional del derecho a la propiedad privada en la que hemos podido observar que, a pesar de no ser reconocido como estrictamente fundamental, se le otorga un contenido que excede del simple derecho real de propiedad y que se concreta en las diversas facultades de aprovechamiento del dominio y la flexibilidad del mismo que conlleva la existencia de diferentes tipos de propiedades dotadas de estatutos jurídicos diversos. Estamos ante un derecho cuyo contenido se extiende a toda cuestión objeto de ese dominio y que garantiza el derecho de toda persona a la posesión y formación de un patrimonio con el que sustentar y desarrollar su economía personal y, por ende, su propia existencia.

En el ámbito tributario, hemos observado cómo el patrimonio es considerado un índice de riqueza y, por tanto, será gravado de forma progresiva para cumplir con el deber

de todo obligado tributario al sostenimiento del gasto público. Obviamente no hay patrimonio sin un derecho a el mismo, por lo que el derecho a la propiedad privada quedaría afectado en este sentido. Además, hemos estimado que ese carácter indicador de riqueza supone la manifestación de una determinada capacidad económica que debe ser tenida en cuenta en el cumplimiento del citado deber, por lo que fundamenta el correspondiente principio de capacidad económica. Decimos que lo fundamenta porque dicho principio vela porque cada sujeto contribuya de acuerdo con su capacidad económica que se manifiesta, entre otros índices, a través del patrimonio por lo que siempre deberá tener en cuenta el patrimonio de cada sujeto, de modo que indirectamente el derecho a la propiedad se encuentra afectado al cumplimiento del deber de contribuir de acuerdo con el principio de capacidad económica.

No obstante, a pesar de que, como hemos expuesto, el derecho a la propiedad privada no se concibe como un derecho fundamental en sentido estricto en nuestro texto constitucional a diferencia de lo que ocurre en el ámbito comunitario, podemos apreciar que el derecho a la propiedad posee una relevancia especial en nuestro sistema tributario, pues goza de una protección fundamental a través del principio de no confiscatoriedad. Este principio no solo protege al citado derecho limitando la actuación del legislador para evitar posibles injerencias excesivas sino que también ordena a todo el sistema tributario en su conjunto.

Otra de las cuestiones analizadas en relación con el derecho a la propiedad en el ámbito tributario es la afectación del citado derecho de cada obligado tributario al cumplimiento de las correspondientes deudas tributarias, pudiendo ser ejecutado el patrimonio por la Administración Tributaria cuando ésta es insatisfecha. Ello se encuentra regulado en la LGT y el RGR, pues dicha ejecución se realizará a través del correspondiente procedimiento de recaudación de acuerdo con las garantías, medidas y presupuestos contenido en la citada regulación. Hemos podido concluir que dicha afectación del derecho a la propiedad es consecuencia de la función social que nuestra Constitución le atribuye y que constituye a su vez un límite al mismo; dicha función engloba indudablemente el cumplimiento del deber de sostenimiento al gasto público de acuerdo con los principios que rigen el mismo, pues constituye un deber reconocido en nuestro texto constitucional.

En cuanto al derecho a la intimidad del obligado tributario aparece en determinados casos limitado y en otros actúa como límite. Serán, pues, las circunstancias de cada caso las que dicten si se da una circunstancia u otra, en cualquier caso parece claro que la principal incidencia de este derecho en nuestro sistema tributario aparece en los procedimientos dirigidos a la obtención y tratamiento de información por parte de la Administración Tributaria. Tras una previa contextualización sobre la configuración del derecho en nuestra Constitución, una de las cuestiones que analizamos en primer lugar, es si realmente los datos de contenido económico pueden ser incluidos dentro del ámbito o esfera privada de la persona que trata de salvaguardar el derecho a la intimidad del conocimiento de terceros. Para ello hemos realizado un análisis de múltiples pronunciamientos del TC relativos a esta cuestión con el fin de obtener una conclusión. Ahora bien, como hemos podido exponer anteriormente el TC no mantiene un criterio uniforme en orden a la inclusión de dichos datos dentro del ámbito del derecho a la intimidad pues hemos destacado como el Tribunal en un primer momento diferencia entre aquella información que contiene datos puramente económicos o aquellos que además de poseer dicho carácter revelan información personal del sujeto en cuestión.

No obstante, en este punto, destacamos la tesis de ESTHER BUENO GALLARDO que, realizando también un análisis similar, destaca otras sentencias en las que el Tribunal si incluye la información económica dentro de la cobertura del derecho a la intimidad. De hecho, se contradice literalmente en determinadas cuestiones como los datos económicos contenidos en las declaraciones de IRPF que en un primer momento excluye y que posteriormente no. En definitiva, podemos observar que no existe en la doctrina del TC un criterio que permita concluir si los datos relativos a la situación económica de un sujeto se encuentran o no incluidos dentro del ámbito del derecho a la intimidad de cada uno pues parece que se deberá atender a las circunstancias de cada caso y la trascendencia de la información tributaria en cuestión para inclinarse por una tesis u otra.

Otra de las cuestiones en las que el derecho a la intimidad incide en el ámbito tributario es en su relación con el cumplimiento del deber al sostenimiento del gasto público o de contribuir, pues parece claro que el derecho a la intimidad de los obligados tributarios, que no puede ser considerado como absoluto, se encuentra delimitado por el deber de contribuir, pues en ningún caso la intimidad puede impedir el efectivo cumplimiento de este deber, debiendo ponderarse la importancia de ambas figuras en cada

caso. Estimamos, por tanto, que el deber de contribuir no constituye un límite en sentido estricto del derecho a la intimidad del contribuyente pues, como hemos expuesto, el carácter no absoluto del derecho implica que su contenido pueda ser delimitado en aras de la consecución de determinados objetivos y deberes considerados de interés general, entre los que se encuentra el de contribuir.

Finalmente, otra de las cuestiones importantes en materia tributaria en las que incide el derecho a la intimidad es en la actuación de la Administración Tributaria en materia de inspección y obtención de información; cuestión en la que también destacamos la incidencia del derecho a la inviolabilidad del domicilio. En concreto, y en relación con la obtención de información por parte de la Administración Tributaria, hemos podido observar como el derecho a la intimidad condiciona el deber de información al que esta sometido todo contribuyente ya que a pesar de que ningún derecho fundamental es absoluto, se deben de cumplir una serie de presupuestos expuestos por el TC para que se produzca una injerencia legítima. Esto sucede en el caso del cumplimiento del deber de informar a la Administración sobre determinados datos o información tributaria que es perfectamente legítima siempre y cuando se cumplan dichos presupuestos.

En relación con el procedimiento de inspección, destaca la incidencia del derecho a la inviolabilidad del domicilio; derecho que deriva y está íntimamente ligado al derecho a la intimidad. En este caso, recordamos la doctrina correspondiente a los derechos fundamentales en relación a su carácter no absoluto, su protección y salvaguarda privilegiada... Por ello, dicho derecho condiciona y limita la actuación de la Administración Tributaria en el procedimiento de inspección pero, obviamente, caben injerencias legítimas en el mismo por parte de la propia Administración en la ejecución de las medidas propias de este procedimiento. En conclusión, tanto el derecho a la intimidad como el de inviolabilidad del domicilio aparecen como límites ante cualquier actuación por parte de la Administración que no cumpla con los presupuestos expuestos por la doctrina del TC en relación con la injerencia legítima del ámbito protegido por los derechos fundamentales.

En definitiva, consideramos el estudio de cómo los derechos fundamentales mencionados irradian al sistema tributario analizados en este trabajo es de especial interés y vital importancia, pues existe un escaso y disperso tratamiento doctrinal de una cuestión que, a nuestro juicio, resulta vital debido a la posición privilegiada que los derechos

fundamentales ocupan en nuestro ordenamiento jurídico. Este hecho conlleva que, actualmente, no exista una doctrina unificada y clara que defina y delimite firmemente como estos derechos fundamentales inciden en la normativa reguladora del sistema tributario y como constituyen auténticas garantías a los contribuyentes ante las medidas ejercitadas por los poderes públicos en los diferentes procedimientos tributarios. Por ello, estimamos necesario que el estudio sobre la incidencia que despliegan los derechos fundamentales en nuestro ordenamiento jurídico-tributario continúe desarrollándose en el futuro con el fin de dotar una mayor seguridad jurídica en el desarrollo de los diferentes medidas y procedimientos tributarios.



V. BIBLIOGRAFÍA

A) Bibliografía

ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín: *La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos*, La Ley, Madrid, 2007.

BUENO GALLARDO, Esther: *La configuración constitucional del derecho a la intimidad. En particular, el derecho a la intimidad de los obligados tributarios*. Centro de estudios políticos y constitucionales, Madrid, 2009.

CALDERÓN CARRERO, Jose Manuel: *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario*, Netbiblo, La Coruña, 2009.

CALVO ORTEGA, Rafael: *Curso de derecho financiero. I Derecho tributario: parte general y parte especial. II Derecho presupuestario*”, ed. 15, Aranzadi, Navarra, 2011.

CIDONCHA MARTÍN. A: “Garantía Institucional, Dimensión Institucional y Derecho Fundamental: Balance Jurisprudencial”. En *Teoría y Realidad Constitucional*, núm. 23, 2009.

CORRAL GUERRERO, Luis: “La capacidad económica de contribuir”. En *Cuadernos de Estudios Empresariales*, núm. 14, 2004.

CUBERO TRUYO, Antonio M y GARCÍA BERRO, Florián: *El derecho financiero y tributario en la jurisprudencia del tribunal constitucional*, 3º ed., Mergablum, Sevilla, 2002.

GARRIDO MORA, M: “Principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario”. En *Grandes Tratados. Comentarios a la Ley General Tributaria (Vol. I y II)*, Aranzadi, abril de 2008.

MARTÍN QUERALT Juan, LOZANO SERRANO Carmelo, TEJERIZO LÓPEZ José M., CASADO OLLERO Gabriel: *Curso de Derecho Financiero y tributario*, ed. 24º, Tecnos, Madrid, 2013.

PASCUAL LAGUNAS, Eulalia: “Configuración jurídica de la dignidad humana en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”. En *Bosch editor*, 2009.

PÉREZ ROYO, Fernando: *Derecho Financiero y Tributario Parte General*, edición 24º, Civitas Thomson Reuters, Navarra, 2014.

RODRÍGUEZ BEREIJO, A: “El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico”. En *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 125, 2005.

RUBIO LLORENTE, F: “Los deberes constitucionales (1)”. En *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 62, Mayo- Agosto 2001.

SOLOZABAL ECHAVARRIA, Juan J: “Algunas cuestiones básicas de la teoría de los derechos fundamentales”. En *Revista de Estudios Políticos* (Nueva Época) Núm. 71, enero-marzo 1991.

SOLER ROCH, María Teresa: “Deber de contribuir y derecho de propiedad en el ámbito de protección de los derechos humanos”. En *Lección inaugural curso 2011-2012*, Universidad de Alicante.

VV. AA. BASTIDA Francisco J., VILLAVERDE Ignacio, REQUEJO Paloma, PRESNO Miguel Ángel, ALÁEZ Benito, SARASOLA Ignacio F. : *Teoría general de los derechos fundamentales en la constitución española 1978*, Tecnos, Madrid, 2004.

VV. AA. CHICO DE LA CAMARA, Pablo (coord.): *Comentarios de jurisprudencia tributaria constitucional año 2003*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004.

VV. AA. CHICO DE LA CAMARA, Pablo (coord.): *Comentarios de jurisprudencia tributaria constitucional año 2005*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2006.

B) Páginas Web

<http://www.boe.es/>

<http://www.laley.es/>

<http://www.noticias.jurídicas.com/>

<http://www.elderecho.com/>

<http://www.aranzadigital.es/>

<http://www.tribunalconstitucional.es/>

<http://www.unioviedo.es/>

<http://www.congreso.es/>

<https://dialnet.unirioja.es/>

<http://www.poderjudicial.es/>

<http://web.ua.es/>

VI. ANEXO JURISPRUDENCIAL

A) Tribunal Constitucional

Sentencia Tribunal Constitucional, sala 2ª, de 16 de marzo de 2015, nº 54/2015 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Sentencia Tribunal Constitucional, pleno, de 15 de febrero de 2012, nº 19/2012 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Sentencia Tribunal Constitucional, sala 1ª, de 27 de abril de 2010, nº 7/2010 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Sentencia Tribunal Constitucional, sala 1ª, de 27 de abril de 2009, nº 70/2009 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Sentencias Tribunal Constitucional, sala 1ª, de 24 de septiembre de 2007, nº 209/2007 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Sentencia Tribunal Constitucional, sala 2ª, de 26 de septiembre de 2005, nº 233/2005 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Sentencia Tribunal Constitucional, sala 1ª, de 14 de febrero de 2005, nº 25/2005 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Sentencia Tribunal Constitucional, pleno, de 18 de noviembre de 2004, nº 204/2004 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Sentencia Tribunal Constitucional, sala 1ª, de 27 de mayo de 2004, nº 99/2004 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Auto Tribunal Constitucional, pleno, de 30 de octubre de 2003, nº 197/2003 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Auto Tribunal Constitucional, sección 3ª, de 30 de junio de 2003, nº 212/2003 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Sentencia Tribunal Constitucional, sala 2ª, de 10 de febrero de 2003, nº 22/2003 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Sentencia Tribunal Constitucional, pleno, de 25 de abril de 2002, nº 96/2002 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Sentencia Tribunal Constitucional, pleno, de 14 febrero de 2002, nº 39/2002 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Sentencia Tribunal Constitucional, pleno, de 17 de enero de 2002, nº 10/2002 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Sentencia Tribunal Constitucional, pleno, de 4 de octubre de 2001, nº 200/2001 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Sentencia Tribunal Constitucional, sala 2ª, de 2 de julio de 2001, nº 156/2001 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Sentencia Tribunal Constitucional, pleno, de 15 de febrero de 2001, nº 47/2001 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Sentencia Tribunal Constitucional, pleno, de 30 de diciembre de 2000, nº 292/2000 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Sentencia Tribunal Constitucional, sala 1ª, de 29 de mayo de 2000, nº 136/2000 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Sentencia Tribunal Constitucional, pleno, de 16 de diciembre de 1999, nº 233/1999 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Sentencia Tribunal Constitucional, pleno, de 28 de octubre de 1997, nº 182/1997 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Auto Tribunal Constitucional, sección 4ª, de 18 de diciembre de 1996, nº 382/1996 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Sentencia Tribunal Constitucional, sala 1ª, de 17 de julio de 1996, nº 207/1996 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Sentencia Tribunal Constitucional, pleno, de 13 de noviembre de 1995, nº 164/1995 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Sentencia Tribunal Constitucional, sala 1ª, de 9 de mayo de 1994, nº 143/1994 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Sentencia Tribunal Constitucional, sala 2ª, de 25 de abril de 1994, nº 117/1994 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Sentencia Tribunal Constitucional, sala 2º, de 28 de febrero de 1994, nº 57/1994 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Sentencia Tribunal Constitucional, pleno, de 18 de Noviembre de 1993, nº 341/1993 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Sentencia Tribunal Constitucional, pleno, de 7 de junio de 1993, nº 186/1993 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Sentencia Tribunal Constitucional, pleno, de 22 de abril de 1993, nº 142/1993 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Sentencia Tribunal Constitucional, sala 2ª, de 17 de octubre de 1991, nº 197/1991 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Sentencia Tribunal Constitucional, pleno, de 18 de Julio de 1991, nº 160/1991 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Sentencia Tribunal Constitucional, pleno, de 4 de octubre de 1990, nº 150/1990 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Sentencia Tribunal Constitucional, pleno, de 27 de junio de 1990, nº 120/1990 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Sentencia Tribunal Constitucional, pleno, 26 de abril de 1990, nº 76/1990 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Sentencia Tribunal Constitucional, sala 2ª, de 17 de julio de 1989, nº 129/1989 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Sentencia Tribunal Constitucional, sala 2ª, de 21 de diciembre de 1988, nº 254/1988 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Sentencia Tribunal Constitucional, sala 2ª, de 2 de diciembre de 1988, nº 231/1988 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Sentencia Tribunal Constitucional, pleno, de 26 de abril de 1988, nº 76/1988 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Sentencia Tribunal Constitucional, pleno, de 26 de marzo de 1987, nº 37/1987 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Sentencia Tribunal Constitucional, pleno, de 17 de febrero de 1987, nº 19/1987 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Sentencia Tribunal Constitucional, sala 2ª, de 16 de diciembre de 1986, nº 159/1986 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Auto Tribunal Constitucional, sección 4ª, de 23 de julio de 1986, nº 642/1986 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Sentencia Tribunal Constitucional, pleno, de 11 de abril de 1985, nº 53/1985 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Sentencia Tribunal Constitucional, sala 1ª, de 26 de noviembre de 1984, nº 110/1984 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Sentencia Tribunal Constitucional, sala 2ª, de 17 de febrero de 1984, nº 22/1984 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Sentencia Tribunal Constitucional, pleno, de 2 de diciembre de 1983, nº 111/1983 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Sentencia Tribunal Constitucional, sala 2ª, de 2 de diciembre de 1982, nº 73/1982 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Sentencia Tribunal Constitucional, Sala Primera, de 1 de abril de 1982, nº 13/1982 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Sentencia Tribunal Constitucional, pleno, de 20 de julio de 1981, nº 27/1981 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Sentencia Tribunal Constitucional, pleno, de 14 de julio de 1981, nº 25/1981 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

Sentencia Tribunal Constitucional, pleno, de 8 de abril de 1981, nº 11/1981 (<http://www.tribunalconstitucional.es>).

B) Tribunal Supremo y otros órganos judiciales

Sentencia Tribunal Supremo Sala 2ª, sección 1ª, de 15 marzo 2011, nº Roj: STS 1853/2011. (<http://www.elderecho.com>).

Sentencia Audiencia Nacional Sala de lo Contencioso-Administrativo, sección 7, de 10 de mayo de 2010, nº Roj: SAN 2318/2010 (<http://www.elderecho.com>).

Sentencia Tribunal Supremo, sala 3ª, sección 2ª, de 19 octubre 2009, nº Roj: STS 7073/2009 (<http://www.elderecho.com>).

Sentencia Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, sección 1ª, de 25 de mayo de 2005, nº Roj: STSJ CV 3376/2005 (<http://www.elderecho.com>).

Sentencia Tribunal Supremo, sala 2ª, sección 1ª, 23 de septiembre 2004, nº Roj: STS 5891/2004 (<http://www.elderecho.com>).

Sentencia Tribunal Supremo, sala 3ª, sección 2ª, de 12 de noviembre de 2003, nº Roj: STS 7102/2003 (<http://www.elderecho.com>).

Sentencia Tribunal Supremo, sala 3, sección 2ª, 1 de julio de 2003, nº Roj: STS 4616/2003 (<http://www.elderecho.com>).

Sentencia Tribunal Supremo, sala 3ª, sección 7ª, de 25 abril 2003, nº Roj: STS 2871/2003 (<http://www.elderecho.com>).

Sentencia Tribunal Supremo, sala 2ª, sección 1ª, de 14 de noviembre de 2000, nº Roj: STS 8277/2000 (<http://www.elderecho.com>).

Sentencia Tribunal Supremo, sala 3ª, sección 2ª, de 22 de septiembre de 2000, nº Roj: STS 6626/2000 (<http://www.elderecho.com>).

Sentencia Tribunal Supremo, sala 3º, sección 2ª, de 10 de julio de 1999, nº Roj: STS 4956/1999. (<http://www.elderecho.com>).

Sentencia Tribunal Supremo, sala 3ª, sección 1ª, de 9 octubre 1991, nº Roj: STS 12315/1991 (<http://www.elderecho.com>).

Sentencia Tribunal Supremo, sala 2ª, sección 4, de 12 de mayo de 1987, nº Roj: STS 11136/1987 (<http://www.elderecho.com>).

C) Tribunal Europeo de Derechos Humanos y otros órganos judiciales

Sentencia Tribunal Europeo de Derechos Humanos, caso Iatridis contra Grecia, de 25 marzo de 1999. (<http://www.aranzadidigital.es>).

Sentencia Tribunal Europeo de Derechos Humanos, caso James y otros contra Reino Unido, de 21 de febrero de 1986, de 21 de febrero de 1986 (<http://www.aranzadidigital.es>).

Sentencia Tribunal Europeo de Derechos Humanos, caso Spornong y Lo nroth contra Suecia del 23 de septiembre de 1982. (<http://www.aranzadidigital.es>).

Sentencia Tribunal Europeo de Derechos Humanos, caso MARCKX contra Bélgica, de 13 junio 1979 (<http://www.aranzadidigital.es>).

Tribunal Europeo de Derechos Humanos, caso Sanatkar contra Rumanía de 16 de julio de 2015 (<http://www.aranzadidigital.es>).