

UNA VEZ MÁS, ACERCA DE LA NECESIDAD DE HACER UN VERDADERO ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

ÁNGEL AGUALLO AVILÉS

SUMARIO: I. PLANTEAMIENTO. SOBRE LA EXIGENCIA DE UN ANÁLISIS DEL DERECHO FINANCIERO DESDE LA ESTRICTA PERSPECTIVA CONSTITUCIONAL.—II. SOBRE EL INSATISFACTORIO «MODELO» DE ANÁLISIS CONSTITUCIONAL PROPUESTO RECIENTEMENTE POR LA DOCTRINA: A) *Introducción*. B) *Las concepciones sobre el contenido esencial de los derechos fundamentales: la teoría absoluta y la relativa*. C) *Acerca del «modelo» de análisis propuesto por la doctrina*.—III. SOBRE LA APLICACIÓN DEL «MODELO» DE ANÁLISIS CONSTITUCIONAL PROPUESTO: A) *La aplicación del «modelo» en la determinación del concepto constitucional de tributo*. B) *La aplicación del «modelo» en la interpretación de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre el derecho a la intimidad y el derecho a no autoincriminarse: 1. Introducción. 2. La solución propuesta a los supuestos de «colisión» entre el deber de contribuir y el derecho a la intimidad. Una interpretación muy extendida (y errónea) de la STC 110/1984, de 26 de noviembre. 3. Una propuesta sobre el ámbito de aplicación del derecho a no autoincriminarse pretendidamente sustentada en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos. La crítica generalizada (e infundada) a la STC 76/1990, de 26 de abril*.—IV. UNA INTERPRETACIÓN CONSTITUCIONAL DE LAS SSTC 110/1984 Y 76/1990: A) *Introducción*. B) *Una interpretación desde el Derecho Constitucional de la STC 110/1984: 1. La confusa terminología (que no la doctrina) de la Sentencia. 2. La delimitación negativa del aspecto material del derecho a la intimidad. 3. La delimitación negativa del aspecto jurídico del derecho a la intimidad y positiva del deber de contribuir. La aplicación de los principios de unidad de la Constitución y de la concordancia práctica: a) La pretendida actividad de limitación del Tribunal Constitucional en la STC 110/1984 y el ATC 642/1986. b) No existe actividad de limitación sino mera delimitación del derecho en la STC 110/1984 y el ATC 642/1986. c) Ni el deber de contribuir «prevalece» ni el derecho a la intimidad puede «ceder». d) Una sinécdoque muy frecuente en la doctrina: la identificación del aspecto material del derecho a la intimidad con su contenido constitucional*. C) *Una interpretación de la STC 76/1990 conforme a los criterios, conceptos y normas constitucionales: 1. La lectura mayoritaria de la STC 76/1990. 2. Los presupuestos de los que debe partir una exégesis rigurosa de la STC 76/1990. 3. Una interpretación desde el Derecho Constitucional de la STC 76/1990: a) La delimitación positiva del contenido del deber de contribuir y negativa del derecho a no autoincriminarse. b) La congruencia de la STC 76/1990 con la norma controvertida, la cuestión planteada y el proceso constitucional suscitado. c) Sobre cuál debiera ser la decisión del Tribunal Constitucional en sede de amparo*.—V. EPÍLOGO.

I. PLANTEAMIENTO. SOBRE LA EXIGENCIA DE UN ANÁLISIS
DEL DERECHO FINANCIERO DESDE LA ESTRICTA
PERSPECTIVA CONSTITUCIONAL

En noviembre de 1998, con motivo del concurso para la provisión de una plaza de Catedrático de Derecho Financiero en la Universidad de Córdoba presenté un Proyecto Docente e Investigador en el que, entre otras muchas consideraciones, ponía de manifiesto que un análisis constitucional de las normas tributarias que pretenda ser riguroso precisa de un conocimiento profundo, no sólo de los preceptos constitucionales y de la doctrina que sobre los mismos ha sentado nuestro Tribunal Constitucional, sino también —sobre todo en el ámbito de los derechos fundamentales— de la nomenclatura, las categorías y los criterios hermenéuticos que manejan los estudiosos del Derecho Constitucional. En este sentido, proponía atraer, sin ningún tipo de reparos o remilgos, las categorías financieras contenidas en la Norma suprema, no como una parte del «Derecho Constitucional» que, en tanto que relacionado con las Haciendas Públicas, deba ser objeto de nuestro conocimiento, sino como parte integrante del «Derecho Financiero» que habrá de ser analizada desde la óptica y con las herramientas de trabajo propias del Derecho Constitucional. Sugería, en suma, pasar de un *Derecho Constitucional Financiero* —que ha venido siendo analizado por Profesores de Derecho Financiero, la mayor parte de las veces, con desconocimiento de las nociones básicas de la hermenéutica constitucional— a un *Derecho Financiero Constitucional*, como sector del Derecho Financiero singularizado por su peculiar método de análisis. Algunas de las afirmaciones allí vertidas se plasmaron más tarde en un trabajo que lleva por título «La necesidad de una análisis constitucional del Derecho Financiero. Hacia un *Derecho Financiero Constitucional*», que se publicaría, primero en la «Revista Española de Derecho Financiero» (1), y después en una Obra colectiva en homenaje al Profesor Jaime García Añoveros cuyo título —*Derecho Financiero Constitucional*— sin lugar a dudas inspiró (2).

Después de poco más de tres años, he podido comprobar cómo algunos de mis colegas han recogido el testigo y comienzan a mostrar (o retomar) cierto interés por la interpretación de las normas tributarias *desde la estricta perspectiva constitucional* (3). De entre ellos, es sin duda el Profesor Escribano quien

(1) *Civitas (REDF)*, núms. 109-110 (2001), págs. 45-109.

(2) *Derecho Financiero Constitucional. (Estudios en Memoria del Profesor Jaime García Añoveros)*, Civitas-Universidad Internacional de Andalucía, Madrid, 2001, págs. 45-109.

(3) Es el caso de A. Martín Jiménez en su Proyecto Docente presentado al concurso-oposición para la provisión de una plaza de Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario cele-

más atención ha prestado a esta cuestión en su reciente trabajo «Algunas propuestas metodológicas para la (re) construcción de un Derecho financiero del siglo XXI», en el que, amén de algunas consideraciones sobre la autonomía de nuestra disciplina y del Derecho comunitario que no son el caso de reproducir aquí, se manifiesta claramente en un epígrafe y en los párrafos que le siguen «Por un Derecho Financiero Constitucional» (4). En este epígrafe, después de insistir hasta la saciedad en la necesidad de integrar la jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional en el análisis de las normas tributarias —labor que, de todos modos, vendría realizando desde hace tiempo nuestra más ilustre doctrina—, el autor pone de manifiesto cómo se ha propugnado «con acierto, al tiempo que con radicalidad, la necesidad, tal parece que ignorada por todos hasta ahora, de plantear la interpretación constitucional teniendo en cuenta las propias especificidades del texto que se interpreta» (5). Pese a que, como puede apreciarse, califica la propuesta de acertada, no sólo no parece encontrar el Profesor Escribano en la misma novedad alguna (6), sino que además nos propone un «modelo» a seguir en la interpretación constitucional —unos «presupuestos metodológicos»— que después aplica a modo de ejemplo para determinar el «concepto constitucional de tributo».

Desde luego, coincido con el Profesor Escribano en que son muchos los estudiosos del Derecho Financiero y Tributario que se han dedicado al estudio de los conceptos, categorías o principios claramente relacionados con nuestra disciplina que se recogen en la Constitución, que han contrastado las normas tributarias con los derechos y garantías que aquélla reconoce o, en fin, que han

brado en la Facultad de Derecho de la Universidad de Cádiz el 5 de noviembre de 1999; o incluso en el título de su trabajo publicado en el Libro en Memoria del Profesor Jaime García Añoveros mencionado en la nota anterior («El Derecho Financiero Constitucional de la Unión Europea», en *Derecho Financiero Constitucional...*, cit., págs. 111-161).

(4) Ponencia presentada a la I Jornada «Jaime García Añoveros» sobre la Metodología Académica y la Enseñanza del Derecho Financiero y Tributario, celebrada en Madrid el 1 de febrero de 2002. Dado que en el momento de escribir estas líneas no cuento con el trabajo definitivo, a lo largo de estas páginas citaré la que el propio autor califica como «Versión provisoria» de dicha Ponencia. «Por un Derecho Financiero Constitucional (Luces y sombras de la Jurisprudencia constitucional tributaria)» es también el título con el que el Profesor Escribano ha publicado unas páginas en la *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 258 (2000), págs. 831 y sigs.

(5) *Algunas propuestas metodológicas...*, cit., pág. 23.

(6) «Desde esta perspectiva —dice Escribano— ya en 1988 propugnábamos, y a ello nos hemos dedicado desde entonces en varios trabajos, a llevar a cabo una lectura no sesgada del texto constitucional, con análisis sectorizados que determinasen una vulgar conclusión de generalizada inconstitucionalidad del problema analizado» (*Algunas propuestas metodológicas...*, cit., pág. 23).

analizado la jurisprudencia que sobre la materia objeto de nuestra disciplina ha dictado nuestro Tribunal Constitucional; así lo he reconocido explícitamente en el trabajo a que acabo de aludir, como el propio Escribano señala en dos de las cuatro únicas ocasiones en las que me cita con nombre y apellidos. De hecho, necesariamente se estará conmigo en que en la actualidad es muy difícil encontrar un artículo o monografía sobre materias relacionadas con el Derecho Financiero y Tributario en el que no se haga referencia, siquiera episódica, a las decisiones de nuestro Tribunal Constitucional. Dicho de otro modo, nunca he echado de menos en la literatura del Derecho Financiero y Tributario un tratamiento de la Constitución o de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional; lo que sí he echado en falta es un *verdadero* tratamiento *constitucional*.

Y es que, resulta evidente que un análisis *riguroso* del Derecho Financiero *desde la perspectiva constitucional* es mucho más que la mera cita o incluso el análisis de nuestra jurisprudencia constitucional. Como intentaba expresar a lo largo de las páginas que escribí sobre el *Derecho Financiero Constitucional*, un análisis verdaderamente *constitucional* del Derecho Financiero sólo puede hacerse tras un estudio en profundidad del *Derecho Constitucional*, lo que supone, no sólo conocer los preceptos de la Norma suprema (o del «bloque de la constitucionalidad») y la doctrina que sobre los mismos ha dictado el Tribunal Constitucional, sino también las normas que regulan los procesos constitucionales (la LOTC), los criterios hermenéuticos singulares (no me atrevería a decir propios) en la interpretación de las Constituciones (como los de «unidad de la Constitución» y de la «concordancia práctica») y, en fin —sobre todo cuando se contrastan las normas o las decisiones de la Administración tributaria con los derechos fundamentales—, los términos, conceptos, categorías y teorías elaboradas por los constitucionalistas («limitación», «delimitación» o «ponderación» de bienes o derechos; «principio de proporcionalidad»; «contenido constitucionalmente protegido *prima facie*», límites «intrínsecos» y «extrínsecos»; o, en fin, el concepto «contenido esencial» recogido por nuestra Constitución) (7). Estoy convencido de que, de otro modo, el resultado al que llegue el estudio de nuestra disciplina será, bien manifiestamente erróneo, bien meramente intuitivo (o, lo que es igual, *a-científico*, entendiendo por «ciencia» la segunda de las acepciones que a este término atribuye el Diccionario de la Real Academia) (8), y, en todo caso, carente de valor o interés para

(7) Y todavía podríamos aludir a otros como «contenido constitucionalmente protegido», «contenido total», contenido «disponible» e «indisponible», «límites necesarios», «límites directos», «límites inmanentes» o «límites implícitos».

(8) A saber, el «[c]uerpo de doctrina metódicamente formado y ordenado, que constituye un ramo particular del saber humano».

los Profesores de Derecho Constitucional. Y estoy asimismo persuadido de que la mayoría de *nosotros* —empleo y enfatizo conscientemente el pronombre personal— no lo hemos hecho, tal vez —entro en el campo de la mera especulación— porque *considerábamos* que cualquier análisis que mereciera conocer a fondo el Derecho Constitucional pertenecía a los Profesores de dicha disciplina.

II. SOBRE EL INSATISFACTORIO «MODELO» DE ANÁLISIS CONSTITUCIONAL PROPUESTO RECIENTEMENTE POR LA DOCTRINA

A) *Introducción*

Esto es, en síntesis, lo que pretendía decir en el trabajo a que vengo haciendo referencia cuando expresaba la necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero y propugnaba caminar hacia un *Derecho Financiero Constitucional*. Y como, pese a que puse todo el empeño intelectual de que soy capaz, al parecer no supe expresar el mensaje con la suficiente nitidez —tal vez porque lo hice, según se ha escrito, «con radicalidad» y de manera «harto personal»—, voy a reiterarlo en las páginas que siguen utilizando esta vez para mayor claridad algunos ejemplos que me brinda el último trabajo del Profesor Escribano; trabajo que tomo como punto de partida —quiero dejarlo claro desde ahora—, no sólo porque es el único que propone un «modelo» en el análisis constitucional del Derecho Financiero (esfuerzo que ya de por sí valoro positivamente), sino también porque al examinar algunos supuestos de «colisión» entre el deber de contribuir que establece el art. 31.1 CE y los derechos fundamentales, emplea una terminología, mantiene una interpretación de la jurisprudencia constitucional, sugiere una solución, en suma, utiliza un *método* de análisis de la Constitución y de las decisiones del Tribunal Constitucional que, estando muy arraigados en la doctrina del Derecho Financiero y Tributario, considero que es hora de desterrar. Pero antes me detendré unos instantes en el «modelo» de análisis constitucional que propone el citado autor porque, desde mi punto de vista, el Profesor Escribano no sólo mezcla en su propuesta cuestiones disímiles (a saber, el examen de la jurisprudencia constitucional, los criterios hermenéuticos constitucionales y los conceptos de la teoría general de los derechos fundamentales), dificultando de este modo la comprensión cabal del arquetipo o esquema teórico de interpretación que se propone, sino que, además, ni, pese a que el autor emplea el singular, puede decirse que proponga *un solo* «modelo», ni, lo que resulta más llamativo, en el ejemplo que nos

ofrece para ilustrar cómo debe hacerse un análisis constitucional aplica el modelo(s) propuesto. Me explico.

En las páginas en las que el Profesor Escribano expone cuál es la manera correcta en la que el estudioso del Derecho Financiero debe abordar la interpretación constitucional alude de pasada a la necesidad de tener en cuenta principios como el de «unidad de la Constitución», la «concordancia práctica» o la «corrección funcional» (9). Y en «esa línea» —cito textualmente— de aplicar no sólo las formulaciones jurisprudenciales sino también los principios generales de la interpretación constitucional, pone de manifiesto la manera en la que, conforme a tales principios, hay que analizar los derechos fundamentales en su relación con el deber de contribuir, y hace lo que llama una «aplicación del modelo» que explica. Pues bien, lo primero que tengo que decir sobre el particular es que, como adelanté hace unos instantes, no sólo es evidente que el Profesor Escribano mezcla (y emplea), a mi juicio inadecuadamente, criterios de interpretación constitucional con conceptos y principios básicos de la dogmática general de los derechos fundamentales, sino que utiliza asimismo a discreción —esto es, sin precisión alguna— en sus explicaciones términos que ni en el seno de la doctrina ni en el de la jurisprudencia constitucional se emplean con un significado unívoco («contenido esencial», «ponderación», «principio de proporcionalidad», «límite») (10) saltando además, sin advertirlo, como si fueran intercambiables, de una a otra teoría sobre el contenido esencial de los derechos fundamentales. Sin más preámbulos, paso a fundamentar mis objeciones al «modelo» propuesto, comenzando por el final.

(9) *Algunas propuestas metodológicas...*, cit., pág. 25.

(10) Precisamente por la polisemia existente en algunos casos (esta pluralidad de significados se da, claramente, en el vocablo «limitación») y porque los términos citados en el texto no se emplean siempre con el mismo significado, me parece necesario explicar en cualquier análisis sobre derechos fundamentales cuál es el contenido preciso que se da a cada uno de ellos. Así lo hacen, por ejemplo, I. DE OTTO Y PARDO: «La regulación del ejercicio de los derechos y libertades: La garantía de su contenido esencial en el artículo 53.1 de la Constitución», en I. DE OTTO Y PARDO y L. MARTÍN RETORTILLO: *Derechos fundamentales y Constitución*, Cuadernos Civitas, Madrid, 1988, págs. 141 y sigs.; J. JIMÉNEZ CAMPO: *Derechos fundamentales. Concepto y garantías*, Editorial Trotta, Madrid, 1999, págs. 36 y sigs.; y, del mismo autor, «El Legislador de los Derechos Fundamentales», en *Estudios de Derecho Público en Homenaje a Ignació de Otto*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo, Oviedo, 1993, págs. 475-510; M. MEDINA GUERRERO: *La vinculación negativa del legislador a los derechos fundamentales*, McGraw-Hill, Madrid, 1996, y R. NARANJO DE LA CRUZ: *Los límites de los derechos fundamentales en las relaciones entre particulares: la buena fe*, Boletín Oficial del Estado, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2000, pág. 32.

B) *Las concepciones sobre el contenido esencial de los derechos fundamentales: la teoría absoluta y la relativa*

Como es sabido, es el art. 53.1 CE el que acoge en nuestro ordenamiento la garantía del «contenido esencial» de los derechos fundamentales al señalar que «[s]ólo por ley, que en todo caso deberá respetar su contenido esencial, podrá regularse el ejercicio» de los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo segundo del Título Primero de la Constitución. Y es también sobradamente conocido que, en el seno de la doctrina del Derecho Constitucional, existen dos líneas teóricas o modelos (ambos importados de Alemania) para explicar qué se ha de entender por «contenido esencial» de los derechos fundamentales, a la que con frecuencia se avienen unos u otros: las denominadas teorías «absoluta» y «relativa». Escribe Ignacio de Otto que para la teoría absoluta «el contenido esencial del derecho es un núcleo duro, un *Kern* o un *Wesenskern* absolutamente resistente a la acción limitativa del legislador. Para expresar la misma idea en términos espaciales se dice que en el interior del núcleo se dibuja un círculo concéntrico cuya circunferencia es la frontera que el legislador no puede traspasar en ningún caso, ni siquiera cuando el límite pudiera venir justificado por la protección de otro derecho o de otro bien de rango constitucional» (11). De acuerdo con la teoría relativa, sin embargo, «el contenido esencial carece en realidad de toda autonomía conceptual y se identifica con la necesidad misma de justificación del límite por el bien que se trata de preservar: el contenido esencial, se dice, se ve afectado cuando el límite carece de justificación en el bien que se trata de proteger». En dicha teoría —prosigue el autor— «el juicio acerca de la constitucionalidad de la limitación ha de hacerse tan sólo a partir de la relación entre ésta y el bien cuya protección se persigue (juicio de exigibilidad o juicio de proporcionalidad) y no, o no principalmente, a partir del derecho que resulta limitado. El derecho no es concebido aquí como algo dotado de algún valor incondicional frente al límite, sino como algo cuya virtualidad jurídica consiste más bien en la prohibición del límite arbitrario, de modo que la garantía del contenido esencial no alude en realidad a ningún contenido en el sentido usual de este término y se reduce a soporte de un juicio de razonabilidad» (12). En resumidas cuentas, como señala Medina

(11) I. DE OTTO Y PARDO: *La regulación del ejercicio...*, cit., págs. 131-132.

(12) Idem, págs. 129-130. De acuerdo con la teoría relativa —escribe Medina Guerrero— «el contenido esencial de un derecho se vería afectado cuando éste experimenta una restricción superior a la necesaria para lograr el fin que motiva la limitación. No habría, pues, contenido esencial fijado de una vez por todas, sino que estaría dotado de unas dimensiones variables, dependientes en suma de la peculiar relación medio/fin resultante de cada concreta limitación que

Guerrero, mientras que en la teoría relativa *contenido esencial* y *principio de proporcionalidad* devienen «*términos prácticamente sinónimos*», la teoría absoluta «*parte de la consideración de que existe en todo derecho fundamental un «componente sustancial» que excluye por completo cualquier ingerencia (sic) de los poderes públicos, aunque la misma persiga un fin legítimo y sea fruto de una respetuosa aplicación del principio de proporcionalidad*» (13).

En la actualidad, dentro y fuera de nuestro país, es la teoría absoluta del contenido esencial de los derechos la que tiene mayor acogida (14). Contenido esencial que «*señala una frontera que el legislador no puede traspasar, delimita un terreno que la ley limitadora no puede invadir sin incurrir en inconstitucionalidad*» (15); contenido esencial que limita la actividad limitadora de los derechos, que actúa —empleamos la expresión que se recibe de la doctrina alemana—, como «*límite de los límites*» (*Schranken-Schranken*): «*límite de los límites, porque limita la posibilidad de limitar, porque señala un límite más allá del cual no es posible la actividad limitadora de los derechos fundamentales y de las libertades públicas*» (16).

Aunque, desde luego, para los defensores de la teoría absoluta en España el contenido esencial representa *el último* «límite de los límites» de los derechos fundamentales (17), no es sin embargo el único, sino que opera en yuxtaposición con el llamado «principio de proporcionalidad» (18). Los derechos funda-

sufriera el derecho. Bajo este prisma, el contenido esencial podría definirse como aquella parte del derecho que comienza cuando el límite deja de ser proporcionado» (M. MEDINA GUERRERO: *La vinculación negativa...*, cit., pág. 147).

(13) M. MEDINA GUERRERO: *La vinculación negativa...*, cit., págs. 147-149. Sobre las teorías absoluta y relativa del contenido esencial de los derechos fundamentales pueden consultarse también R. NARANJO DE LA CRUZ: *Los límites de los derechos...*, cit., págs. 140-147; J. C. GAVARA DE CARA: *Derechos Fundamentales y desarrollo legislativo. La garantía del contenido esencial de los derechos fundamentales en la Ley Fundamental de Bonn*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1994, págs. 272 y sigs., y A. L. MARTÍNEZ-PUJALTE: «La garantía del contenido esencial de los derechos fundamentales», *Cuadernos y Debates*, núm. 65, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1997, págs. 19 y sigs.

(14) Esta es la teoría que han mantenido, entre otros, L. PAREJO ALFONSO: «El contenido esencial de los derechos fundamentales en la jurisprudencia constitucional; a propósito de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 8 de abril de 1981», *REDC*, vol. 1., núm. 3 (1981), págs. 177 y 180, y L. AGUIAR DE LUQUE: «Los límites de los derechos fundamentales», *Revista del Centro de Estudios Constitucionales*, núm. 14 (1993), pág. 26.

(15) I. DE OTTO Y PARDO: *La regulación del ejercicio...*, cit., pág. 126.

(16) *Ibidem*.

(17) Cfr. R. NARANJO DE LA CRUZ: *Los límites de los derechos...*, cit., págs. 150-151.

(18) El contenido esencial —señala Ignacio de Otto— «se concibe no como el único límite de los límites, sino como un límite que opera en *yuxtaposición* con el que consiste en la exigencia de que la limitación del derecho esté justificada: una limitación del derecho fundamental sólo es

mentales —se afirma a menudo— tienen un «contenido total» o «constitucionalmente protegido inicialmente o *prima facie*» (19), determinado por la Constitución (20) —«constituido por el conjunto de facultades, concretos derechos y posiciones jurídicas directamente conectados con el bien jurídico ínsito en cada derecho fundamental» (21)— que puede ser objeto de limitación por el legislador en aquellos casos en los que el derecho colisione con otros derechos o bienes reconocidos en la Norma suprema. En esa tarea de limitación, empero, el legislador, amén del contenido esencial del derecho fundamental —la parte o núcleo plenamente irreductible, absolutamente resistente, intangible, del *contenido total*—, tiene como límite el principio de proporcionalidad, principio que impide que aquella parte del derecho susceptible de limitación —el «contenido no esencial»— sea restringida de forma innecesaria o sin justificación en el orden constitucional. Medina Guerrero explica lo que acabo de indicar de manera muy gráfica al señalar que «[e]l «contenido constitucionalmente protegido» (o *contenido total*) se estructura, en suma, en dos zonas: una central, absolutamente intangible para el legislador (*el contenido esencial*); y otra externa, que en alguna ocasión hemos dado en denominar «contenido inicialmente protegido» dado que sus integrantes, de carácter claudicante, pueden ser sacrificados por el legislador al objeto de preservar otros derechos o bienes constitucionales siempre que el límite sea proporcionado (*el contenido normal* en la terminología del Tribunal Constitucional)» (22).

C) Acerca del «modelo» de análisis propuesto por la doctrina

Pues bien, como decía —retomo el hilo argumental—, desde mi punto de vista, se aprecia una cierta confusión de ideas-conceptos en el «modelo» que propone el Profesor Escribano para analizar las normas tributarias que afectan a los derechos y libertades fundamentales desde una perspectiva constitucional. En efecto, en primer lugar se afirma que «será necesario —en aplicación del principio general de interpretación sistemática— respetar el contenido

constitucionalmente admisible si está constitucionalmente justificada y además no afecta al contenido esencial del derecho» (*La regulación del ejercicio...*, cit., pág. 132). Y en la misma línea, L. AGUIAR DE LUQUE: *Los límites de los derechos...*, cit., pág. 25.

(19) Cfr. M. MEDINA GUERRERO: *La vinculación negativa...*, cit., págs. 10 y sigs.; y R. NARANJO DE LA CRUZ: *Los límites de los derechos...*, cit., págs. 31 y sigs.

(20) *Idem*, págs. 32 y 33.

(21) *Idem*, pág. 167.

(22) M. MEDINA GUERRERO: *La vinculación negativa...*, cit., pág. 170.

esencial del derecho fundamental, lo que implicará, como ha notado en reiteradas ocasiones la Jurisprudencia del TC, que el contenido esencial será preservado de cualquier tipo de ponderación» (23). Lo primero que echo en falta en esta proposición es la descripción de algunos de los términos que la componen, concretamente, de los de «contenido esencial» y «ponderación». Y es que, como adelanté hace unos instantes, se trata de vocablos a los que la doctrina constitucionalista no les ha dado un significado único. El reparo no cambia aunque lo que se pretenda es otorgarles un contenido por remisión a la jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional, porque tampoco éste ha hecho un empleo de los mismos que pueda considerarse homogéneo, preciso, inequívoco.

Así es, por lo que se refiere al término «contenido esencial», como señala la doctrina constitucionalista, amén de que en ocasiones es empleado por el Tribunal Constitucional español de un modo erróneo o técnicamente inapropiado (constituye un clarísimo ejemplo de error en la concreción del contenido esencial de un derecho fundamental la STC 11/1981, de 8 de abril, decisión que, curiosamente, cita Escribano) (24) y que las más de las veces se utiliza en la jurisprudencia constitucional como «instrumento puramente discursivo, cuya influencia real como *ratio decidendi* es prácticamente inexistente» (25), lo cierto es que mientras que en algunas de sus decisiones nuestro Tribunal mantiene claramente una concepción *absoluta* de la noción de contenido esencial de los derechos (26), no son infrecuentes los pronunciamientos en los que se decanta por la teoría *relativa* (27), hasta el punto que para algunos autores

(23) *Algunas propuestas metodológicas...*, cit., pág. 25.

(24) Cfr. M. MEDINA GUERRERO: *La vinculación negativa...*, cit., pág. 154, e I. DE OTTO Y PARDO: *La regulación del ejercicio...*, cit., pág. 160.

(25) Cfr. M. MEDINA GUERRERO: *La vinculación negativa...*, cit., pág. 160. Páginas más adelante, el autor pone de manifiesto lo que considera «práctica común en la jurisprudencia: ignorar el contenido esencial, por más que formalmente se recuerde en ocasiones su observancia» (*obr. cit.*, pág. 163).

(26) Véase, en este sentido, R. NARANJO DE LA CRUZ: *Los límites de los derechos...*, cit., págs. 152-153.

(27) En efecto, como señala Medina Guerrero, tanto en aquellos casos en los que el Tribunal Constitucional considera que se ha respetado el límite de la proporcionalidad «declarándose acto seguido la adecuación de la ley a la Constitución sin entrar en absoluto a analizar una eventual vulneración del contenido esencial», como «sobre todo en aquellos en que, tras afirmarse que el límite es proporcionado, se añade que no viola el contenido esencial, aunque éste se haya soslayado por completo en las argumentaciones, es difícil resistirse a la impresión de que, en puridad, principio de proporcionalidad y contenido esencial son utilizados a estos efectos como si de términos sinónimos se tratase. Es difícil, sí, sustraerse a la idea de que, ocasionalmente, el Tribunal Constitucional —como predica Niklas Luhmann de los defensores de la teoría relativa en Ale-

esta última es la posición a la que se va aproximando cada vez más el máximo intérprete de nuestra Constitución (28). Como decía, tampoco puede afirmarse que el vocablo «ponderación» se emplee por la doctrina o el Tribunal Constitucional con un único sentido técnico-jurídico (29). Permítaseme sólo un ejemplo en relación con la jurisprudencia constitucional: mientras que en ocasiones parece que nuestro Tribunal Constitucional utiliza el término «ponderación» en el sentido de *valoración del peso específico* de los bienes que colisionan (con el fin de determinar cuál debe *prevalecer*) (30), en otras es claro que alude

mania— está partiendo de la convicción de que “la esencia de la esencia es desconocida”» (*La vinculación negativa...*, cit., págs. 163-165).

(28) Cfr. C. GAVARA DE CARA: *Derechos Fundamentales...*, cit., pág. 357.

(29) Sobre el significado de la «ponderación», Ignacio de Otto expresaba que aunque en nuestra jurisprudencia constitucional la «llamada ponderación de bienes» es el método «para determinar, en abstracto o en concreto, cómo, cuándo y en qué medida debe ceder el derecho fundamental que entra en colisión con otro o con un bien» (*La regulación del ejercicio...*, cit., pág. 111), a su juicio, tal ponderación de bienes «o es el nombre con el que se designa lo que en realidad es un examen de la adecuación de la medida al bien, o sirve para resolver el problema previo de si el bien está o no constitucionalmente protegido, lo que supone la doble operación de determinar si o goza (*sic*) de reconocimiento constitucional y, en segundo lugar, si su constitucionalidad se traduce en resistencia frente al derecho fundamental, en oponibilidad frente a éste» (*obr. cit.*, págs. 123-124). Tampoco Jiménez Campo identifica la ponderación como una labor destinada a decidir qué bien o derecho debe prevalecer y cuál debe ser sacrificado: «Este es, como bien se sabe, el lugar para la llamada «ponderación» de derechos en los supuestos en los que los mismos puedan entrar en colisión, abstracta o concreta. Realizando este acomodo entre derechos que se proyectan sobre un mismo ámbito vital (art. 27) o que se hallan, por su mismo objeto, en tensión (arts. 18.1 y 20.1), el legislador —que es a quien en primer lugar corresponde esta tarea— no hace, en rigor, sino articular expresamente, en la unidad de sus disposiciones, una delimitación normativa de los derechos que está latente en todo el entramado constitucional» (*El Legislador...*, cit., pág. 485).

(30) Aunque, a mi juicio, *en realidad late una labor de delimitación de derechos*, el Tribunal Constitucional realiza una «ponderación» para determinar cuál de los derechos fundamentales en conflicto debe «ceder» en las SSTC 246/1988, de 19 de diciembre, FJ. 1; 8/1991, de 17 de enero, FJ. 3, y 217/1993, de 30 de junio, FJ. 3. En todas ellas, el máximo intérprete de nuestra Constitución señala lo que sigue: «en el supuesto planteado, como en aquellos otros en los que se alega la lesión del derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión, este Tribunal ha de establecer la necesaria ponderación entre tal derecho, en el supuesto concreto, y el derecho fundamental, del que también son titulares las restantes partes del proceso, a que éste se resuelva sin dilaciones indebidas y a la ejecución de las Sentencias. Estos derechos deberán, sin duda, ceder ante el que hemos citado en primer lugar si quien viene ante nosotros en demanda de amparo ha sido colocado en una situación de indefensión de la que no pudo librarse actuando con la diligencia que sus medios le permiten. No así cuando, por el contrario, tuvo oportunidades razonables de conocer cuál era la situación en la que se encontraba y de reaccionar frente a ella, pues en ese caso el reconocimiento de una primacía absoluta a su propio derecho equivaldría a hacer pagar a los titulares del derecho fundamental a un proceso sin dilaciones indebidas las consecuencias de una conducta ajena».

al mismo para identificar la tarea de delimitación de los derechos fundamentales (31).

Por otro lado, estoy convencido de que la necesidad de que la Ley que regule el ejercicio de los derechos fundamentales deba respetar su contenido esencial no es, como afirma Escribano, corolario de la aplicación del principio de interpretación *sistemática* de la Constitución, sino más bien la consecuencia de un mandato claro e inequívoco que para el legislador se contiene en el art. 53.1 CE o, lo que es igual, el resultado de aplicar *literalmente* lo que establece dicho precepto constitucional. Sea como fuere, lo que me parece fuera de toda duda es que al afirmar que «el contenido esencial será preservado de cualquier tipo de ponderación» el Profesor Escribano está haciendo referencia (¿manteniendo?) a la que antes hemos calificado —siempre utilizando la terminología de los constitucionalistas— como *teoría absoluta*. Y no puedo tener ninguna posibilidad de duda porque, pese a la parquedad e imprecisión del lenguaje que se emplea, el párrafo que acabo de transcribir termina con la referencia a dos Sentencias (en realidad a tres, pero la cita de la STC 197/1987 constituye sin duda un *lapis calami*, dado que en ella se trata una cuestión ajena a la estructura de los derechos fundamentales), concretamente las SSTC 11/1981 y 196/1987, en las que, como reconoce sin fisuras la doctrina constitucionalista española, nuestro Tribunal Constitucional mantiene claramente la tesis absoluta (32).

La referencia (insisto en que no sé si *defensa*) a la teoría absoluta no me causaría ninguna incertidumbre —no sólo es en la actualidad la tesis mayoritaria, sino que, como acabo de señalar, hay pronunciamientos del Tribunal Constitucional en los que se mantiene claramente— si no fuera porque, inmediata-

(31) El Tribunal Constitucional emplea con frecuencia el término «ponderación» en el sentido de «delimitación» de los derechos en las Sentencias que tratan sobre la «colisión» de los derechos a la libertad de expresión [art. 20.1.a) CE] o a la libertad de información [art. 20.1.d) CE] con los derechos al honor o a la intimidad (art. 18.1). *Cfr.* SSTC 204/1997, de 25 de noviembre, FJ. 3; 1/1998, de 12 de enero, FJ. 3; 46/1998, de 2 de marzo, FJ. 2; 134/1999, de 15 de julio, FJ. 2; 187/1999, de 25 de octubre, FJ. 12; STC 11/2000, de 17 de enero, FJ. 7; 112/2000, de 5 de mayo, FJ. 5; 115/2000, de 10 de mayo, FJ. 2; 282/2000, de 27 de noviembre, FJ. 2; 49/2001, de 26 de febrero, FJ. 3; y 20/2002, de 28 de enero, FJ. 3.

(32) Sobre la concepción absoluta del contenido esencial de los derechos fundamentales que mantiene la STC 11/1981, véanse L. PAREJO ALFONSO: *El contenido esencial...*, cit., págs. 185-186; M. MEDINA GUERRERO: *La vinculación negativa...*, cit., págs. 150-155; R. NARANJO DE LA CRUZ: *Los límites de los derechos...*, cit., pág. 150; y J. C. GAVARA DE CARA: *Derechos fundamentales...*, cit., págs. 355-356. Por lo que a la STC 196/1987, de 11 de diciembre, respecta, es evidente que parte también de la teoría absoluta del contenido esencial cuando señala que «el legislador puede imponer las limitaciones al contenido normal de los derechos fundamentales que vengan justificadas en la protección de otros bienes constitucionales y sean proporcionadas a la misma, que no sobrepasen su contenido esencial» (FJ. 6).

mente después de afirmar que el contenido esencial debe ser «preservado de cualquier tipo de ponderación», no se añadiera lo siguiente tras un punto y aparte: «Se hará especial aplicación del principio de proporcionalidad —que actuará, como ha dicho Martín Jiménez, como límite a los límites de los derechos fundamentales—» (33). Hago abstracción de que la expresión «límite de los límites» tiene su *verdadero* origen en la doctrina del Derecho Constitucional para expresar, en primer lugar, cómo echo en falta una vez más una explicación de qué se quiere decir cuando se alude al «principio de proporcionalidad», una técnica de control de origen germano que no estando expresamente recogida en la Constitución Española nuestro Tribunal Constitucional —sin duda influido por el Tribunal Constitucional Federal alemán— ha hecho derivar del Estado de Derecho (34). Como es sabido, de acuerdo con la doctrina y jurisprudencia constitucional mayoritaria, el «principio de proporcionalidad en sentido amplio» constituye un instrumento para controlar la limitación del contenido constitucionalmente protegido *prima facie* de los derechos fundamentales (35) que comprende a su vez tres principios: el de *adecuación* (en virtud del cual la restricción del derecho fundamental debe resultar apropiada —útil— para lograr el fin que justifica el límite del derecho), el de *indispensabilidad* (que obliga a rechazar el límite objeto de control si existe una alternativa menos gravosa o restrictiva de los derechos) y el de *proporcionalidad en sentido estricto* (que exige armonizar el sacrificio que inflige al particular el límite adecuado e indispensable con el beneficio que el mismo genera para la colectividad) (36). Sin embargo, ni el principio general de proporcionalidad ha merecido un tratamiento homogéneo en la doctrina (37), ni, como ha puesto de manifiesto Medina Guerrero, «resulta fácil intentar extraer de la doctrina constitucional existente al respecto reglas claras sobre el particular» dada la «utilización fragmentaria» que de dicho principio ha venido haciendo nuestro

(33) *Algunas propuestas metodológicas...*, cit., pág. 25.

(34) Cfr. M. MEDINA GUERRERO: *La vinculación negativa...*, cit., págs. 118-119.

(35) En este sentido, R. NARANJO DE LA CRUZ: *Los límites de los derechos...*, cit., pág. 99.

(36) Para un examen del principio de proporcionalidad en nuestro ordenamiento y en el de los países de nuestro entorno es absolutamente imprescindible manejar el monográfico que sobre dicho principio dedica la revista *Cuadernos de Derecho Público*, núm. 5, 1998, que contiene, entre otros tantos, los trabajos de J. BARNÉS: *El principio de proporcionalidad. Estudio preliminar* (págs. 15-49), y de M. MEDINA GUERRERO: *El principio de proporcionalidad y el legislador de los derechos fundamentales* (págs. 119-141). Pueden consultarse también sobre el particular, M. MEDINA GUERRERO: *La vinculación negativa...*, cit., págs. 117-145, y R. NARANJO DE LA CRUZ: *Los límites de los derechos...*, cit., págs. 97-129.

(37) Véanse, por ejemplo, las consideraciones que sobre el juicio de proporcionalidad hace J. JIMÉNEZ CAMPO: *Derechos fundamentales...*, cit., págs. 74-80.

Tribunal Constitucional (38). Y es que, como señala el Profesor Medina, «hasta la STC 66/1995, ha sido prácticamente imposible identificar una sola sentencia en la que aparecieran conjuntamente utilizados los tres principios en los que puede subdividirse el genérico de proporcionalidad. Sin embargo, el concepto de «proporcionalidad» ha sido usado de modo recurrente en la jurisprudencia constitucional, aunque, ciertamente, dejando a un lado las excepciones mencionadas, se ha distado mucho de dar una aplicación plena —y, por tanto, dogmáticamente correcta— del mismo» (39). De hecho, de las dos Sentencias del Tribunal Constitucional a las que se remite el Profesor Escribano para apoyar su afirmación de que el principio de proporcionalidad debe actuar como límite de los límites (en realidad cita cuatro pero dos de ellas, las SSTC 150/1995 y 37/1990, no se refieren al principio de proporcionalidad), esto es, las SSTC 37/1989 y 207/1996, la primera de ellas únicamente aplica el *principio de proporcionalidad en sentido estricto* (40).

Pero, lo que de veras me sorprende es que, al explicar el «modelo», Escribano haga referencia únicamente al «principio de proporcionalidad» como *el* «límite de los límites», porque si bien, como señalé antes, es propio de los defensores de la «teoría absoluta» identificar como «límites de los límites» tanto al contenido esencial como al principio de proporcionalidad en sentido amplio, para la «teoría relativa» *el* «límite de los límites», esto es, el único que constriñe la labor del legislador en la limitación de los derechos fundamentales, es el principio de proporcionalidad. Podría, pasando por alto la literalidad del párrafo y la circunstancia de que se halla desconectado del anterior por un punto y aparte, llegar a la conclusión de que en realidad se está haciendo alusión una vez más al modelo propuesto por la «teoría absoluta» —esto es, que se está defendiendo *conscientemente* que el principio de proporcionalidad es un «límite de los límites» autónomo del contenido esencial— si no fuera porque en las dos únicas Sentencias que cita Escribano en las que el Tribunal Constitucional se refiere al principio de proporcionalidad, el máximo intérprete de la Constitución, obviando cualquier consideración sobre el contenido esencial del derecho fundamental, aplicó claramente el modelo propuesto por la «teoría relativa» (41).

(38) Sobre la «utilización fragmentaria» que del principio de proporcionalidad ha hecho nuestro Tribunal Constitucional, M. MEDINA GUERRERO: *La vinculación negativa...*, cit., págs. 119 y 122-127.

(39) M. MEDINA GUERRERO: *La vinculación negativa...*, cit., págs. 122-123.

(40) Véanse, en efecto, los FF.JJ. 7, *in fine*, y 8, y el comentario que sobre este último hace M. MEDINA GUERRERO: *La vinculación negativa...*, cit., págs. 132-133, nota 35.

(41) En efecto, en las SSTC 37/1989, de 15 de febrero (FF.JJ. 7 y 8), y 207/1996, de 16 de diciembre, para decidir si las medidas impugnadas vulneraban el derecho a la intimidad de los re-

Pero, además, la conclusión que alcanzo no puede sorprenderme porque, como señala Ignacio de Otto, «[e]n la teoría relativa el examen de la constitucionalidad del límite requiere un juicio meramente económico, por decirlo así, en el cual el objeto es la relación coste-beneficios y *el sacrificio del derecho fundamental es perfectamente posible si lo requiere el bien que se trata de proteger*» (42), y, como después veremos, el Profesor Escribano llega a la conclusión de que el derecho fundamental a la intimidad garantizado en el art. 18.1 CE puede «ceder» ante el bien jurídico de base solidaria que constituye el interés fiscal (art. 31.1 CE).

Desde mi punto de vista, esta *confusión* de «modelos» se agrava aún más si cabe por la enigmática afirmación que el autor hace al hilo de las referencias que acabamos de examinar sobre el contenido esencial de los derechos y el principio de proporcionalidad: «[u]n notable ejemplo —señala— de los positivos resultados de esa forma de entender la interpretación constitucional en su aplicación al derecho financiero puede verse en las consideraciones sobre el núcleo esencial del deber de contribuir y la posibilidad de su regulación mediante decreto-ley en la STC 182/1997» (43). Encuentro enigmática la frase porque, por el contexto en que se hace y los términos que se emplean —estoy hablando de la referencia al «núcleo esencial»—, pudiera entenderse que se trae a colación las consideraciones que sobre el deber de contribuir se hicieron en la STC 182/1997 para poner de manifiesto los resultados positivos a que puede conducir la aplicación del «modelo» —primer modelo, debería decir— propuesto para la protección de los derechos fundamentales al Derecho Financiero. Qué duda cabe que no puede trasladarse —en ninguna medida— el modelo del «contenido esencial», inaccesible al legislador, que el art. 53.1 CE atribuye a los derechos fundamentales, a *deberes* como el que se establece en el art. 31.1 CE. Estoy seguro, sin embargo, de que el Profesor Escribano no pretende —no puede pretender— hacer esta afirmación, pese al entorno lingüístico en la que se hace y la desafortunada alusión al «núcleo esencial» del deber de contribuir. La expresión es desafortunada, no sólo porque induce a confusión —desde luego, la Sentencia que el autor cita, la STC 182/1997, de 28 de octubre, no la emplea en ninguno de sus fundamentos (44)—, sino tam-

currentes el Tribunal Constitucional se limita a comprobar si tales medidas resultaban o no respetuosas con el principio de proporcionalidad, *omitiendo cualquier referencia al contenido esencial de los derechos como barrera infranqueable*.

(42) I. DE OTTO Y PARDO: *La regulación del ejercicio...*, cit., pág. 130; la cursiva es mía.

(43) *Algunas propuestas metodológicas...*, cit., pág. 25.

(44) Como es sabido, la STC 182/1997, llegó a la conclusión de que el precepto enjuiciado «supon[ía] una alteración sustancial de la posición de los ciudadanos en el conjunto del sistema

bién porque, aunque es cierto que el Tribunal Constitucional ha atribuido —no sin ciertas incoherencias (45)— un «núcleo esencial» a las «garantías institucionales» («núcleo esencial» que vendría a cumplir la misma función que el «contenido esencial» de los derechos fundamentales) (46), es evidente que el deber de contribuir no puede ser calificado como «garantía institucional».

En fin, cabe la posibilidad de que el autor cite la STC 182/1997 como ejemplo de interpretación de un precepto constitucional utilizando el *criterio sistemático* (único al que hace referencia en los párrafos que comento) o, dicho de otro modo, el principio de *unidad de la Constitución*. Si así fuere, el precepto constitucional sería el art. 86.1 CE que, en lo que aquí nos interesa, establece la prohibición de que mediante los Decretos-leyes pueda afectarse al deber de contribuir establecido en el art. 31.1 CE. Como es sabido, la citada Sentencia rechazó, frente a lo que había mantenido prestigiosa doctrina tributaria (47) y el propio Tribunal Constitucional años antes en la STC 6/1983, de 4 de febrero (estamos, pues, ante un ejemplo típico de *mutación constitucional*), que la materia constitucionalmente vedada al Decreto-ley por el art. 86.1 CE (que prohíbe afectar al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del art. 31.1 CE) coincidiera con la reservada a la Ley en los arts. 31.3 y 133.1, ambos de la CE (el último de los cuales establece la reserva de ley tributaria *stricto sensu*). Basta, no obstante, la mera lectura de la Sentencia para constatar que ese cambio explícito de doctrina no se produjo en aplicación de la interpretación sistemática, sino exclusivamente, como reconoce expresamente el propio Tribunal, de la *gramatical* (48). Quizá se refiere el Profesor

tributario y afecta[ba] a la esencia del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el art. 31.1 CE» (FJ. 9). Y es evidente que «esencia» del deber y «núcleo esencial» son términos que hacen referencia a realidades muy diferentes.

(45) Cfr. J. JIMÉNEZ CAMPO: *Derechos fundamentales...*, cit., págs. 67-68.

(46) Sobre la cuestión, J. A. SANTAMARÍA PASTOR: *Principios de Derecho Administrativo*, vol. I, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, S.A., Madrid, 1998, pág. 191; J. M. BAÑO LEÓN: «La distinción entre derecho fundamental y garantía institucional en la Constitución española», *REDC*, núm. 24 (1988), págs. 155-179; A. JIMÉNEZ BLANCO: «Garantías institucionales y derechos fundamentales», en *Estudios sobre la Constitución Española: homenaje al profesor Eduardo García de Enterría*, tomo II, Civitas, Madrid, 1991, págs. 635-650, y L. PAREJO ALFONSO: *Garantía institucional y autonomías locales*, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1981.

(47) Me refiero a J. MARTÍN QUERALT: «La ordenación constitucional del Decreto-ley en materia tributaria», *Civitas (REDF)*, núm. 24 (1979).

(48) En efecto, después de explicar que los recurrentes situaban como ámbitos coextensos el límite material del art. 86.1 CE y el de la reserva de Ley recogido en los arts. 31.3 y 133, ambos de la CE, el Tribunal comenzaba advirtiendo en el FJ. 8: «[u]n esfuerzo hermenéutico semejante no se concilia con el propio *sentido literal* del precepto constitucional». Y tras reconocer

Escribano al razonamiento que llevó al Tribunal a concluir que para decidir en cada caso concreto si un Decreto-ley afecta al deber de contribuir es preciso atender no sólo a la «cuantía de la modificación que introduce» sino también a la «naturaleza del tributo sobre el que incide» (FJ. 9), esto es, al lugar que el mismo ocupa en el «sistema tributario». Pero es claro que tampoco empleó entonces el Tribunal ni el criterio sistemático ni ninguno de los que hemos identificado como singularizables en el ámbito constitucional, sino una vez más el *gramatical* (el art. 31.1 CE establece el deber de contribuir mediante un «sistema tributario») y el *lógico* (si, conforme al art. 31.1 CE, el sistema tributario debe respetar los principios de capacidad económica, igualdad y progresividad, es evidente que las posibilidades de afectación del deber de contribuir serán mayores si la alteración por Decreto-Ley se produce en tributos como el IRPF en los que los citados principios encuentran una más cabal proyección).

En la actualidad, como se deduce de las reflexiones que hice en las págs. 92 a 108 de mi trabajo sobre *La necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero*, me inclino a pensar, como los defensores de la teoría absoluta del contenido esencial de los derechos fundamentales, que el «contenido esencial» que, conforme al art. 53.1 CE, debe en todo caso respetar la ley, puede identificarse con un núcleo infranqueable o indisponible, sin que, no obstante, tal contenido tenga por qué representarse necesariamente mediante una imagen topográfica (49). Estoy convencido, sin embargo, de que la existencia de un «contenido esencial» de los derechos no siempre implica la de un «contenido no esencial» o «disponible» o, dicho de otro modo, que el esquema «contenido no esencial» por contraposición a «contenido esencial» (ambos integrantes del «contenido constitucionalmente protegido») no es predicable de todos y cada uno de los derechos fundamentales, dado que, como después explicaré, frente a lo que afirma el Profesor Escribano —que en este punto se limita a recoger una fórmula de estilo del Tribunal Constitucional—, en algunos casos estamos ante derechos que no resultan susceptibles de limitación o matización alguna, esto es, derechos en los que contenido constitucional y contenido esencial coinciden: dicho sin más rodeos, derechos *absolutos* (50). No pretendo, sin

que ésta fue la tesis mantenida por el propio Tribunal en la STC 6/1983, afirmaba: «Doctrina que debe ser, sin embargo, matizada ahora, ... a la luz de una hermenéutica del art. 86 CE que se sirva de unos cánones atentos al propio *sentido de su tenor literal*» (en ambos casos la cursiva es mía).

(49) Ponen en cuestión la comprensión «espacial» o «topográfica» del contenido esencial de los derechos fundamentales, J. JIMÉNEZ CAMPO: *Derechos fundamentales...*, cit., pág. 71, y P. CRUZ VILLALÓN: «Derechos Fundamentales y Legislación», en *Estudios de Derecho Público en Homenaje a Ignacio de Otto*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo, Oviedo, 1993, pág. 420.

(50) Sobre la existencia de derechos ilimitados, R. NARANJO DE LA CRUZ: *Los límites de los derechos...*, cit., pág. 74, nota 137.

embargo, en este lugar, exponer cuáles son mis opiniones en relación con la estructura de los derechos fundamentales, entre otras razones, porque *debo reconocer que aún preciso madurar mis ideas sobre el particular*. Más modestamente, aspiro únicamente a poner de manifiesto cómo un empleo de términos, expresiones, categorías, teorías, sin un análisis previo y profundo de los mismos puede llevar a resultados insatisfactorios, por más que quienes lo llevan a cabo sean profesionales de reconocida competencia en el campo del Derecho Financiero y Tributario.

III. SOBRE LA APLICACIÓN DEL «MODELO» DE ANÁLISIS CONSTITUCIONAL PROPUESTO

A) *La aplicación del «modelo» en la determinación del concepto constitucional de tributo*

Esa confusión de ideas que revelan los párrafos que examino se acrecienta aún más cuando en el epígrafe 3.1 del trabajo el Profesor Escribano procede a la «aplicación del modelo» propuesto (insisto, en realidad, *modelos*) —con unas reflexiones que, aunque en el encabezamiento se enuncian como relativas al «concepto constitucional de tributo» versan también sobre la doctrina sentada en la STC 110/1984, de 26 de noviembre, acerca del derecho a la intimidad—, y cuando en el epígrafe 3.2, al hilo de unas consideraciones sobre el procedimiento tributario, hace una crítica de la STC 76/1990, de 26 de abril, en especial, de las afirmaciones que en ella se contienen sobre el ámbito de aplicación del art. 24.2 CE.

Desde luego, salvo que el modelo(s) de análisis de las normas tributarias desde la perspectiva constitucional que se propone se reduzca *pura y simplemente* a la exégesis de la jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional —lo cierto es que, como antes señalé, esto es lo que subyace en el discurso del Profesor Escribano—, no encuentro en las líneas que mi estimado colega dedica al concepto constitucional de tributo aplicación de modelo(s) alguno (no propone, efectivamente, un concepto de tributo que derive de una interpretación de la Norma suprema conforme a los cánones del Derecho constitucional), dado que se limita exclusivamente a resumir de manera aséptica —o, si se prefiere acrítica— la doctrina que sobre el particular se encuentra en las SSTC 185/1995, de 5 de diciembre, y 182/1997, de 28 de octubre (51); de hecho, el

(51) Para un análisis de la doctrina del Tribunal Constitucional sobre el concepto de tributo y una relación de los problemas que plantea véase mi trabajo *La necesidad de un análisis constitucional...*, cit., págs. 54 y sigs.

propio autor reconoce al comienzo del epígrafe 3.1 que se limitará a analizar «una serie de SSTC donde se ha hecho ejercicio de los presupuestos metodológicos» que apuntaba en las páginas anteriores (52). Nada tengo en contra de los resúmenes de las Sentencias del Tribunal Constitucional; tengo que decir, no obstante, que en el que nos ofrece el Profesor Escribano percibo la ausencia de los dos últimos pronunciamientos sobre el concepto de tributo que deriva de la Norma suprema: me estoy refiriendo a las SSTC 233/1999, de 16 de diciembre, y 276/2000, de 16 de noviembre. Hago mención de estas dos últimas decisiones del Tribunal porque, a mi juicio, no se limitan a reiterar la doctrina sentada en las SSTC 185/1995 y 182/1997, sino que añaden expresa o implícitamente precisiones sobre el concepto de tributo que no deben obviarse (ya expliqué en las líneas que dediqué al *Derecho Financiero Constitucional* el riesgo que entraña no acudir a la última palabra del Tribunal, porque esta es la que define *qué dice en ese momento* la Constitución) (53).

La primera de tales precisiones —y la de menor trascendencia— es la de que el tributo constituye siempre una *cesión definitiva de riqueza*. A mi juicio, precisamente el incumplimiento de dicho requisito habría llevado a la STC 233/1999 a declarar que aunque la prestación de transporte que regula la Ley reguladora de las Haciendas Locales (arts. 118 a 120), «al consistir en un *dare* —concretamente, según se deduce del artículo 118.2 LHL, poner a disposición del Municipio elementos de transporte—, debe calificarse como “prestación patrimonial de carácter público”» (FJ. 32), no puede calificarse estrictamente como tributo, porque no consiste en el pago de dinero o bienes sino en la cesión temporal de elementos de transporte para determinadas obras públicas (54).

Pero es sin duda la STC 276/2000 la que contiene la puntualización de mayor trascendencia respecto del concepto constitucional de tributo al afirmar que éste «grava un presupuesto de hecho o “hecho imponible” (art. 28 LGT) revelador de capacidad económica (art. 31.1 CE) fijado en la Ley (art. 133.1 CE)» (FJ. 4) (55). Ciertamente, son muchas las decisiones de nuestro Tribunal Consti-

(52) *Algunas propuestas metodológicas...*, cit., págs. 25-26.

(53) *Cfr. La necesidad de un análisis constitucional...*, cit., pág. 49.

(54) Así parece entenderlo —insisto— la STC 233/1999 que, aunque no entra a dilucidar si se trata o no de una prestación patrimonial tributaria, cuando examina si su regulación respeta la reserva de ley del artículo 31.3 CE comienza afirmando la especial flexibilidad de dicha reserva para las prestaciones «que carecen de carácter tributario» (FJ. 34).

(55) Como señala la STC 276/2000 en el mismo FJ. 4, esta característica distingue a los tributos de las sanciones que no «se establecen como consecuencia de la existencia de una circunstancia reveladora de riqueza, sino única y exclusivamente para castigar a quienes cometen un ilícito».

tucional en las que se pone de manifiesto la necesidad de que los tributos respeten el principio de capacidad económica contemplado en el art. 31.1 CE (entre otras, SSTC 19/1987, 37/1987, 209/1988, 45/1989, 221/1992, 186/1993, 214/1994, 164/1995, 134/1996, 182/1997, 14/1998, 233/1999, 46/2000 y 194/2000). Sin embargo, creo que sería un error considerar que con la afirmación que acabo de transcribir la STC 276/2000 *no está diciendo nada nuevo*. En efecto, aseverar que el tributo debe respetar el principio de capacidad económica equivale a decir que el tributo que no grave una manifestación de riqueza es *un tributo* inconstitucional por vulnerar el art. 31.1 CE. En cambio, considero que tras la STC 276/2000 debe entenderse que la prestación patrimonial de carácter público a la que la ley denomine «tributo» que no se establezca como consecuencia de una circunstancia reveladora de riqueza, no es que sea un tributo inconstitucional, sino que, simplemente, *no es un tributo* (56), en tanto que esta última es una característica intrínseca, *constitucional*, del mismo.

Lo que acabo de señalar, sin embargo, no significa que no puedan existir *prestaciones de carácter público constitucionalmente tributarias* que vulneren el principio de capacidad económica a que expresamente alude el art. 31.1 CE. Y es que, a mi juicio, desde la STC 276/2000 puede afirmarse que la capacidad económica puede tener dos funciones o manifestaciones distintas: en primer lugar, puede operar como elemento constitutivo o configurador del tributo o, lo que es igual, como *justificación* del mismo; cualidad propia del tributo que el Tribunal Constitucional no haría derivar de la mención que a la «capacidad económica» hace el art. 31.1 CE, sino de la interpretación de la noción «tributo» que se contiene en nuestra Constitución (sólo es «tributo» la prestación que grava una manifestación de riqueza); en segundo lugar, la capacidad económica como *criterio* o *medida* de la imposición (el gravamen —como dice la STC 194/2000, FJ. 8— debe establecerse *en función* o *en la medida* de la riqueza), principio al que se refiere expresamente el art. 31.1 CE y que, a mi juicio, sería predicable, no sólo, como ha dicho el Tribunal Constitucional, del «sistema tributario» en su conjunto (SSTC 19/1987, 134/1996 y 182/1997), sino también de cualquier prestación patrimonial de carácter público que se exija para financiar gastos públicos (57).

Reitero una vez más: *salvo que lo único que se esté proponiendo sea la estricta aplicación de la jurisprudencia constitucional*, no hallo en las reflexiones sobre el tributo que hace el Profesor Escribano análisis constitucional alguno que permita conocer a los investigadores del Derecho Financiero cuál debe ser el modo de operar cuando examinan derechos, garantías, principios,

(56) Por ejemplo, una sanción, como concluye la STC 276/2000, FJ. 4.

(57) A este respecto, me remito a las consideraciones que sobre el particular hice en *La necesidad de un análisis constitucional...*, cit., págs. 62-64.

conceptos o instituciones contenidos en la Constitución. Lo que encuentro es únicamente una sinopsis de las SSTC 185/1985 y 182/1997 que sustancialmente comparto, y un concepto de tributo («toda prestación pecuniaria o, excepcionalmente, *in natura*, exigida coactivamente, de acuerdo con la capacidad económica de cada ciudadano, con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, siendo el destinatario del pago, necesariamente, un ente público, mediante un sistema de categorías que se configuran sobre un deber de base solidaria inspirado en los principios de igualdad y generalidad») (58) que, desde mi punto de vista, no puede calificarse como *constitucional* sino como meramente *doctrinal*. Y considero que no puede adjetivarse como constitucional porque, ni es el que figura en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (59), ni —lo que tiene mayor trascendencia— es el que se deduce de un análisis o indagación *exquisitamente* constitucional. En particular, considero que, *desde la estricta perspectiva constitucional*, no es correcta la omisión en la definición del tributo de su carácter de «prestación de carácter público». En efecto, como expresara el Tribunal Constitucional en la STC 185/1995, y sintetiza acertadamente Escribano en el trabajo que comento, el tributo es una prestación patrimonial «de carácter público» o «prestación impuesta», entendiendo por tal aquella que ha sido establecida unilateralmente «por parte del poder público sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla» (FJ. 3). Y aunque, como señala la citada Sentencia, «la coactividad es la nota distintiva fundamental del concepto de prestación patrimonial de carácter público» (FJ. 3), no cualquier grado de coactividad caracteriza a las prestaciones de carácter público: sólo aquella que se ejerce en el momento de constituir la obligación que da lugar al pago de la prestación (la que hace muchos años denominé coactividad «de grado máximo o absoluta») (60) define a dichas prestaciones y, por ende, a los tributos (61). Así, por ejemplo, la circunstancia de que los entes públicos «se reserven determinadas potestades

(58) *Algunas propuestas metodológicas...*, cit., pág. 37.

(59) En la jurisprudencia constitucional, en efecto, se define al tributo como «prestaciones patrimoniales coactivas que se satisfacen, directa o indirectamente, a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos» (SSTC 182/1997, FJ. 15, y 233/1999, FJ. 18) y gravan «un presupuesto de hecho o hecho imponible (art. 28 LGT) revelador de capacidad económica (art. 31.1 CE) fijado en la Ley (art. 133.1 CE)» (STC 276/2000, FJ. 4).

(60) Véase, sobre el particular, mi trabajo *Tasas y Precios Públicos*, Lex Nova, Valladolid, 1992, págs. 236 y sigs.

(61) «Lo decisivo a la hora de dilucidar si una prestación patrimonial es coactivamente imposita radica en averiguar si el supuesto de hecho que da lugar a la obligación ha sido o no realizado de forma libre y espontánea por el sujeto obligado y si en el origen de la constitución de la obligación ha concurrido también su libre voluntad» (STC 185/1995, FJ. 3).

exorbitantes en caso de incumplimiento de la obligación —como son ciertas facultades derivadas de la ejecutoriedad y la autotutela—, tiene un relieve secundario en orden a determinar el grado de coactividad de las prestaciones» del art. 31.1 CE; «[e]l sometimiento de la relación obligacional a un régimen de Derecho público no es suficiente por sí solo para considerar que la prestación patrimonial así regulada sea una prestación de carácter público en el sentido del art. 31.3 CE» [FJ. 3.b)].

En este sentido, estimo que no es *constitucionalmente* lo mismo afirmar —como hace el Profesor Escribano— que el tributo es una prestación «exigida coactivamente», que decir que constituye una «prestación de carácter público» o «impuesta», porque mientras que en el segundo caso se está especificando (por vía de remisión a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional) cuál es el «grado de coactividad» que caracteriza al tributo, cuando se describe a éste como una prestación «exigida coactivamente» se está incluyendo dentro del concepto de tributo prestaciones que no tienen tal carácter *desde la estricta óptica constitucional* (62). Explicaré adónde quiero llegar exactamente con un sencillo ejemplo. Parece claro que el «precio» por un servicio de cerrajería prestado por los bomberos que cobrara un Ayuntamiento mediante el procedimiento de apremio encaja en el concepto de tributo que propone el Profesor Escribano: sería, en efecto, un pago pecuniario, realizado a un ente público (un Ayuntamiento), destinado a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (a financiar el servicio público de bomberos) y «exigido coactivamente» (mediante el procedimiento administrativo de apremio). Sin embargo, es evidente que dicha prestación pecuniaria no puede considerarse *constitucionalmente* un tributo, dado que, aunque se haya empleado la coacción en su exigencia, en tanto que se satisface por un servicio de solicitud y recepción voluntaria de carácter no esencial y prestado en régimen de libre concurrencia, o, lo que es igual, deriva de una obligación que el particular ha constituido *voluntaria-*

(62) Esa errónea identificación entre «prestación coactiva» y «prestación de carácter público» se pone de manifiesto claramente cuando el Profesor Escribano se pregunta: «¿Cuándo se entiende que una prestación es coactiva?». Y responde: «Lo fundamental radica en dilucidar si el presupuesto de hecho que da lugar a la prestación se ha realizado de forma *libre y espontánea* por el sujeto obligado al pago, así como si en el origen de la constitución de la obligación ha concurrido también su libre voluntad al solicitar el bien de dominio público, el servicio o la actuación administrativa de cuya realización surge dicha obligación» (*Algunas propuestas metodológicas...*, cit., pág. 27; la cursiva está en el original). Y es que, resulta evidente que las citadas por el autor no son todas las prestaciones coactivas que pueden existir (como acabo de señalar en el texto, de la STC 185/1995 se deduce que existen otras, como, por ejemplo, las exigidas mediante el procedimiento administrativo de apremio), sino únicamente aquellas que por su grado de coactividad pueden calificarse como prestaciones «de carácter público».

mente con el poder público, conforme a la doctrina sentada en los FF.JJ. 4 y 5 de la STC 185/1995 no constituye una «prestación de carácter público» (63).

B) *La aplicación del «modelo» en la interpretación de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre el derecho a la intimidad y el derecho a no autoincriminarse*

1. *Introducción*

La confusión de ideas a la que antes me refería se pone de manifiesto especialmente en las páginas en las que el Profesor Escribano hace una interpretación de las SSTC 110/1984 y 76/1990, interpretación en la que me voy a detener —lo advertí al comienzo de estas páginas— únicamente en la medida en que, siendo compartida por la mayoría de la doctrina tributaria, creo que es preciso desterrar de una vez por todas. Porque —casi resulta ocioso decirlo— si para algo sirve especialmente el conocimiento *profundo* del significado de los conceptos contenidos en la Norma Suprema (como el de «contenido esencial»), de las categorías y teorías elaboradas en el seno del Derecho Constitucional («contenido constitucionalmente posible»; «principio de proporcionalidad»; «limitación», «delimitación», etc.) y, en fin, de los criterios hermenéuticos constitucionales es, sobre todo, para poder hacer un análisis preciso de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Y añadiré algo más, por razones que en seguida se comprenderán, para el análisis riguroso de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional es indispensable conocer asimismo las normas que regulan los procesos constitucionales (el recurso de amparo, el recurso de inconstitucionalidad y la cuestión de constitucionalidad) y la interpretación que de las mismas ha venido haciendo el máximo intérprete de nuestra Constitución. Expondré en unas líneas lo que intento explicar.

(63) En palabras de la STC 185/1995, «ha sido el particular el que ha decidido libremente obligarse, sabiendo de antemano que los entes públicos de quienes ha requerido la actividad, los bienes o los servicios gozaban de esas prerrogativas» [FJ. 3.a)]. Que la precisión que hago no es baladí lo demuestra la circunstancia de que autores como el Profesor Palao consideran que las prestaciones que el poder público puede exigir mediante el procedimiento administrativo de apremio tienen naturaleza tributaria [C. PALAO TABOADA: «Los precios públicos y el principio de legalidad», *Quincena Fiscal*, núm. 17 (1996), págs. 13-14].

2. *La solución propuesta a los supuestos de «colisión» entre el deber de contribuir y el derecho a la intimidad. Una interpretación muy extendida (y errónea) de la STC 110/1984, de 26 de noviembre*

Como es de sobra conocido, en la STC 110/1984 el Tribunal Constitucional negó que la exigencia de aportar «las certificaciones relativas a las operaciones activas y pasivas de las cuentas en determinados establecimientos de crédito» desconociera el derecho a la intimidad personal y familiar garantizado en el art. 18.1 CE; y, por lo que aquí interesa, en el FJ. 10 de la STC 76/1990 el Tribunal rechazó que la sanción prevista en el art. 83.3.f) LGT (en su redacción por Ley 10/1985) por «la falta de aportación de pruebas y documentos contables o la negativa a su exhibición» pudiera vulnerar los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable y el principio de presunción de inocencia, todos ellos reconocidos en el art. 24.2 CE.

En opinión del Profesor Escribano, en la STC 110/1984 se «reitera un principio fundamental: la no ilimitación de los derechos contemplados en la Constitución. Aquí —señala— reside el núcleo fundamental del interés de la Sentencia: porque a partir de la reiterada doctrina jurisprudencial, a tenor de la cual los límites de los derechos fundamentales pueden derivar de una manera mediata o indirecta de la propia Constitución, se viene a explicitar una prevalencia del deber de contribuir que justificaría esa *limitación* del derecho a la intimidad» (64). Posición ésta del Tribunal que, a juicio del autor, se perfila más en el ATC 642/1986, de 23 de julio, en el que se deja claro que la circunstancia de que «el derecho a la intimidad contenido en el art. 18.1 CE contenga y acoja el secreto bancario no es óbice para que, afirmada la no ilimitación de estos derechos, pueda ceder (*sic*) ante otros bienes jurídicos: el interés fiscal como deber enraizado en el genérico de la solidaridad» (65). En síntesis, a juicio de Escribano —que, insisto, en este punto no hace otra cosa que reflejar el pensamiento mayoritario entre los estudiosos de nuestra disciplina—, el razonamiento que conduciría al Tribunal Constitucional a denegar el amparo en la STC 110/1984 e inadmitir el recurso en el ATC 642/1986 —y que, por lo que deduzco de sus palabras, el citado Profesor parece compartir— es el que sigue: a) cuando la Administración tributaria solicita información sobre las operaciones activas y pasivas de las cuentas corrientes de un obligado tributario se produce una *colisión* entre el derecho a la intimidad garantizado en el art. 18.1 CE y el deber de contribuir a los gastos públicos establecido en el art. 31.1 CE; b) ante la existencia de esa confrontación el Tribunal se ve obligado a hacer

(64) *Algunas propuestas metodológicas...*, cit., pág. 34.

(65) *Idem*, pág. 35.

una *ponderación* de los bienes en conflicto para determinar cuál de ellos y en qué medida debe decaer; *c*) el resultado de esa labor es la *prevalencia* del deber de contribuir —en tanto que «deber de base solidaria, fundado en los principios de igualdad y generalidad» (66)— frente al derecho a la intimidad dado que éste, como el resto de los derechos fundamentales, es susceptible de limitación; *d*) la conclusión es que en este caso el derecho a la intimidad *cede* ante otro bien jurídico igualmente constitucionalizado: el interés fiscal.

Lo cierto es que no me cogen desprevenido las conclusiones a las que llega el Profesor Escribano. Y no me sorprenden, no sólo porque son reproducción de las que el autor alcanzara en trabajos anteriores (67), sino también porque la práctica totalidad de la doctrina que ha enjuiciado la STC 110/1984 y el ATC 642/1986 comparten con aquél la idea de que cuando la Administración tributaria reclama de un obligado tributario información económica el Tribunal Constitucional hace —para algunos como Garberí Llobregat, incluso debe hacer (68)— una *ponderación* de bienes cuyo resultado es que el deber de contribuir *prevalece* y el derecho a la intimidad *cede* (69).

Lo que me sorprende de veras es que tales conclusiones se expresen como el resultado de un análisis realizado conforme a una ortodoxa metodología *constitucional*. Y es que, efectivamente, como después explicaré, considero

(66) *Idem*, págs. 36-37.

(67) Con idéntica formulación, en efecto, se encontrarán las mismas conclusiones sobre la STC 110/1984 y el ATC 642/1986 en su obra *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*, Civitas, Madrid, 1988, págs. 325 y sigs.; y en su trabajo «Acceso judicial a datos en poder de la Administración tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 4 (1998), págs. 9 y sigs.

(68) Me refiero a J. GARBERÍ LLOBREGAT: «Derechos fundamentales de incidencia penal y procesal en la sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990, sobre constitucionalidad de determinados preceptos de la Ley General Tributaria», *Poder Judicial*, núm. 19 (1990), págs. 218-219.

(69) Se han pronunciado en este sentido, J. R. RUIZ GARCÍA: «Secreto bancario y Hacienda Pública», *Cuadernos Civitas*, Madrid, 1988, págs. 61, 63-64; J. GARCÍA AÑOVEROS: «Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales», *Civitas (REDF)*, núm. 90 (1996), págs. 223-224; C. LOZANO SERRANO: «La actividad inspectora y los principios constitucionales», *Impuestos*, tomo I, 1990, pág. 228; J. LÓPEZ MARTÍNEZ: *Los deberes de información tributaria*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1992, págs. 136-137; J. MARTÍN QUERALT, C. LOZANO SERRANO, G. CASADO OLLERO y J. M. TEJERIZO LÓPEZ: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2001, págs. 385-386; B. SESMA SÁNCHEZ: *La obtención de Información Tributaria*, Aranzadi-AEAF, Navarra, 2001, pág. 186; L. M. ALONSO GONZÁLEZ: *Jurisprudencia constitucional tributaria*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 264; J. A. SANTAMARÍA PASTOR: «Sobre derecho a la intimidad, secreto y otras cuestiones innombrables», *REDC*, núm. 15 (1985), págs. 164 y 170-171; N. NOGUEROLLES PEIRÓ: «La intimidad económica en la doctrina del Tribunal Constitucional», *REDA*, núm. 52 (1986), pág. 579 y 582.

que esta tesis mayoritaria no se deduce —no puede deducirse— de un análisis verdaderamente constitucional, esto es, *fundamentado en la Constitución, en los criterios hermenéuticos constitucionales, en los conceptos básicos de la teoría general de los derechos fundamentales y en las normas que regulan el modo de proceder del Tribunal Constitucional*, de las citadas decisiones. Pero antes no me resisto a plantear algunas cuestiones —que a lo largo de estas páginas iré resolviendo— que me suscita de inmediato el planteamiento del Profesor Escribano. Si constituyen reglas esenciales del modelo(s) a seguir cuando se interpretan normas tributarias que pudieran afectar a derechos fundamentales aplicar el «principio de proporcionalidad» como «límite de los límites» y respetar en todo caso el «contenido esencial» del derecho —que, en palabras de nuestro autor, «será preservado de cualquier tipo de ponderación»—, y lo que Escribano plantea es, según sus palabras, una *aplicación del modelo(s)*, ¿cómo se concilia la defensa de un «contenido esencial», inalterable, de los derechos fundamentales, con la conclusión de que el derecho a la intimidad debe «ceder» ante el interés fiscal? ¿Dónde está al menos la aplicación del «principio de proporcionalidad» como «límite» en la tarea de limitación del legislador? ¿Es compatible afirmar que la *prevalencia* del deber de contribuir justifica la «limitación del derecho a la intimidad» y sostener seguidamente que el citado derecho puede «ceder» ante el interés fiscal? ¿Qué se entiende entonces por *limitación* de derechos? (70). ¿Acaso *limitación* y *cesión* son términos sinónimos? ¿Permiten los arts. 10.1 y 53.1 de nuestra Norma suprema sostener que un deber constitucionalizado *prevalece* sobre un derecho fundamental? ¿Consiente de verdad el *principio de concordancia práctica* hablar de *prevalencia* de unos bienes sobre otros? En fin —y con esto concluyo por ahora la batería de cuestiones/perplejidades que me suscita la interpretación que el Profesor Escribano hace de la STC 110/1984 y el ATC 642/1986—, ¿dónde está la *aplicación del modelo*? En realidad, como más adelante explicaré, ni la STC 110/1984 afirma —explícita o implícitamente— la *prevalencia* del deber de contribuir, ni su fallo es consecuencia de una *limitación* del derecho a la intimidad, sino —claramente— de una *delimitación* de su contenido constitucional, ni, desde luego, pese a los términos engañosos que emplea el Tribunal, llega a la conclusión de que el citado derecho fundamental deba *ceder* ante el deber de contribuir o cualquier otro bien jurídico. Pero no adelantemos aconte-

(70) La cuestión no es ociosa porque, como veremos más adelante, el Tribunal Constitucional español no emplean el término «límite» con un único significado. Para una aproximación a las nociones «limitación» y «delimitación», véanse los excelentes trabajos de I. DE OTTO PARDO: *La regulación del ejercicio...*, cit., págs. 137 y sigs.; J. JIMÉNEZ CAMPO: *Derechos fundamentales...*, cit., pág. 38, y M. MEDINA GUERRERO: *La vinculación negativa...*, cit., págs. 10 y sigs.

cimientos. Antes quiero referirme a las afirmaciones que el Profesor Escribano —que, una vez más, refleja la opinión mayoritaria de la doctrina tributaria— hace acerca de la STC 76/1990.

3. *Una propuesta sobre el ámbito de aplicación del derecho a no autoincriminarse pretendidamente sustentada en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos. La crítica generalizada (e infundada) a la STC 76/1990, de 26 de abril*

Como decía, hay también una breve referencia a la STC 76/1990 en el trabajo del Profesor Escribano en la que quiero detenerme porque, desde mi punto de vista, constituye otro paradigma de cómo la interpretación de la jurisprudencia constitucional hecha a espaldas de las normas, conceptos, categorías y criterios de interpretación constitucionales (después explicaré por qué en esta ocasión hablo también de la ignorancia de las normas) conduce a resultados insatisfactorios. Una vez más preciso el sentido que debe darse a mis palabras: cuando digo que se «desconocen» las normas y categorías propias del derecho constitucional me limito a constatar que no se aplican, sin prejuzgar si esa falta de aplicación se debe a que se ignoran, se olvidan o, simplemente, se desprecian.

Concretamente —retomo el hilo conductor—, después de afirmar que el argumento que el Tribunal Constitucional emplea en la STC 110/1984 es reproducido en la STC 76/1990, postula el Profesor Escribano la aplicación en el seno del «procedimiento tributario» de «las garantías derivadas del art. 24 CE, posición —afirma— rechazada, si bien de forma contradictoria, por nuestro TC, aunque parece abrirse paso en la Jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo (caso Funke, caso Bendenoum [*sic*], por ejemplo), lo que nos permite ya afirmar la aplicación del art. 24 CE en el seno de cualquier procedimiento tributario del que se sigan sanciones, vía que parece consolidarse en los preceptos que la Ley 1/1998 dedica al procedimiento sancionador. Entre éstos aparece un principio de presunción de buena fe de la actuación de los contribuyentes (art. 33 Ley 1/1998)» (71). Creo que las ideas que se expresan en el párrafo transcrito pueden, sin temor a errar, sintetizarse en las siguientes proposiciones: a) en la STC 76/1990 el Tribunal Constitucional español ha rechazado la aplicación de las garantías del art. 24 CE en el procedimiento tribu-

(71) *Algunas propuestas metodológicas...*, cit., pág. 43.

tario; *b*) esta posición resulta contradictoria con la mantenida por el mismo Tribunal (en la misma o en otras decisiones); *c*) la citada doctrina tampoco se compadecería con la que ha sentado el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, entre otras, en las Sentencias *Funke c. Francia* y *Bendenoun c. Francia*, pronunciamientos en los que dicho Tribunal habría mantenido que las garantías contenidas en el art. 24 CE se aplican en el seno de «cualquier procedimiento tributario del que se sigan sanciones». Estas son, claramente, afirmaciones que se extraen del texto que comentamos. La imprecisión del lenguaje que se emplea, sin embargo, nos obliga, antes de hacer un comentario *desde la estricta perspectiva constitucional*, a indagar —entramos, pues, en el terreno de la interpretación (que no de la mera especulación)— qué se pretende exactamente decir o, lo que es igual, cuál es la tesis que se defiende.

Desde luego, aunque el Profesor Escribano alude sin mayores precisiones al art. 24 CE, tanto por el contexto en el que se hace la afirmación (se está criticando la STC 76/1990), como por los derechos cuya aplicación se enjuiciaron en las decisiones del Tribunal de Estrasburgo citadas, entiendo que está haciendo referencia únicamente a las garantías procesales contenidas en el párrafo 2 del art. 24 CE y, entre ellas, especialmente, a la presunción de inocencia y a los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable. Escribano no especifica las razones por las que el Tribunal Constitucional ha rechazado la aplicación del citado precepto constitucional en los procedimientos de gestión tributaria. Pero, dado que la STC 76/1990 le merece el mismo juicio que al Profesor García Añoveros (72) y, sobre todo, que considera que dicha Sentencia constituye el corolario de las posiciones mantenidas por el Tribunal Constitucional en la STC 110/1984 «en relación con el deber de contribuir y las consecuencias que se derivan de su constitucionalización» (73), he de entender que, como la generalidad de la doctrina, Escribano considera que el Tribunal Constitucional, partiendo de que cada vez que la Administración tributaria reclama de un obligado tributario información con trascendencia tributaria y punitiva se produce una colisión entre el interés fiscal protegido en el art. 31.1 CE y las garantías procesales recogidas en el art. 24.2 CE, llega a la conclusión, tras la oportuna tarea de ponderación de los valores en conflicto,

(72) Entiende, en efecto, el autor que la STC 76/1990 mantiene «posiciones doctrinales que desvelan un soterrado autoritarismo infiltrado de una idea de supremacía del poder político con fundamento en concepciones que acaban por avalar un autoritarismo difuso, aunque sea el de la mayoría» (*Algunas propuestas metodológicas...*, cit., pág. 42); crítica que coincide con la que hiciera el Profesor GARCÍA AÑOVEROS a dicha Sentencia en su trabajo *Una nueva Ley General Tributaria...*, cit., pág. 219.

(73) *Algunas propuestas metodológicas...*, cit., págs. 35-36.

de que los citados derechos fundamentales deben ceder ante el interés —primario en un Estado social de Derecho— a que cada cual contribuya a los gastos públicos de acuerdo con su verdadera riqueza. Quizá el lector considere que me excedo en mis suposiciones sobre cuál es el razonamiento que ha llevado al Profesor Escribano a asumir que el Tribunal Constitucional rechaza la aplicación del art. 24.2 CE en un ámbito que —a su juicio— le sería propio; lo cierto es —debo forzosamente reconocerlo— que no se me ocurre otra explicación para su tesis que la que les acabo de proponer, que es la que ofrece la inmensa mayoría de la doctrina tributarista y la que parece haber mantenido el propio autor en otros trabajos (74).

Más difícil resulta determinar en cambio a qué se refiere Escribano cuando asevera que la doctrina sentada en la STC 76/1990 (recordemos: la inaplicación de las garantías del art. 24.2 CE en los procedimientos tributarios) resulta «contradictoria», porque no nos dice si la contradicción denunciada se produce en el seno de la misma Sentencia (esto es, si se trata de un fenómeno de *incongruencia interna*) o en relación con otras decisiones del mismo Tribunal, ni, en este último caso, nos cita cuáles son esas otras decisiones enfrentadas, ni, en cualquier caso, explicita en qué consistiría ese antagonismo. En fin, como el autor guarda silencio sobre todos los extremos citados, en buena lógica debo entender que se remite a las consideraciones que sobre el asunto haya hecho en trabajos anteriores. Pues bien, con fundamento en la crítica que a la misma STC 76/1990 hiciera en su trabajo *El procedimiento tributario tras la reforma de la LGT*, he de interpretar que la contradicción que se denuncia se produciría en relación con otras resoluciones —concretamente se mencionaban allí las SSTC 13/1982, de 1 de abril, y 36/1985, de 8 de marzo— en las que el Tribunal Constitucional afirmó con carácter general la posibilidad de que la presunción de inocencia se aplicara fuera del ámbito estrictamente punitivo, penal o administrativo sancionador (75). Si mi deducción es correcta, el Profesor Escribano coincidiría en este punto con el Profesor Tejerizo, quien ha puesto de relieve expresamente la «contradicción» con la STC 13/1982 en que incurriría el Tribunal Constitucional en las SSTC 110/1984, 73/1985 y 76/1990 (76).

Desde luego, no hay ningún error en la cita que se hace de la doctrina de nuestro Tribunal Constitucional. Efectivamente, no es ningún secreto que en las citadas decisiones el máximo intérprete de la Constitución española afirmó

(74) F. ESCRIBANO LÓPEZ: «El procedimiento tributario tras la reforma de la LGT», *Quincena Fiscal*, núm. 10 (1996), págs. 11-12.

(75) *Idem*, pág. 13.

(76) J. M. TEJERIZO LÓPEZ: «El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios», *Civitas (REDF)*, núm. 82 (1994), pág. 277, *in fine*.

contundentemente que «el derecho a la presunción de inocencia no puede entenderse reducido al estricto campo del enjuiciamiento de conductas presuntamente delictivas, sino que debe entenderse también que preside la adopción de cualquier resolución, tanto administrativa como jurisdiccional, que se base en la condición o conducta de las personas y de cuya apreciación se derive un resultado sancionatorio para las mismas o limitativo de sus derechos» (FJ. 2). Precisamente con apoyo en esta doctrina, que ha repetido de manera más o menos rotunda en otros pronunciamientos —STC 52/1989, de 22 de febrero, FJ. 8; STC 367/1993, de 13 de diciembre, FJ. 2; STC 59/1996, de 4 de abril, FJ. 1; ATC 921/1987, de 15 de julio, FJ. Único; ATC 79/1988, de 20 de febrero, FJ. 2; y ATC 137/1992, de 25 de mayo, FJ. 4—, el Tribunal Constitucional ha sostenido la aplicación del principio de presunción de inocencia del art. 24.2 CE en determinados procesos civiles y en procesos laborales en los que se ventilaba la procedencia de un despido (77). Sin embargo, como ya he tenido ocasión de expresar (78), desde la STC 6/1988, de 21 de enero, FJ. 2, el máximo intérprete de nuestra Constitución ha abandonado explícitamente dicha doctrina, rechazando que el principio de presunción de inocencia pueda aplicarse en supuestos en los que no esté implicado directamente el *ius puniendi* del Estado (79). Siendo esto así, esto es, habiéndose producido un cambio rotundo —insisto, explícito— de doctrina, es evidente que no se puede hablar de «contradicción», ni en un sentido coloquial, ni, sobre todo —lo que más me interesa poner de manifiesto—, desde el *punto de vista constitucional*, sino simple y llanamente de una *mutación constitucional* (*Verfassungswandel*) en sentido muy amplio (80) del principio de presunción de inocencia, dado que,

(77) La aplicación del principio de presunción de inocencia en procesos civiles se produjo en la STC 13/1982 y en el ATC 569/1984, de 3 de octubre; en procesos laborales por despido, en las SSTC 24/1984, de 23 de febrero, 62/1984, de 21 de mayo, 36/1985, de 8 de marzo, y 37/1985, de 8 de marzo, así como en los AATC 885/1985, de 11 de diciembre, y 1164/1987, de 26 de octubre.

(78) *Cfr. La necesidad de un análisis constitucional...*, cit., pág. 84.

(79) Entre muchas otras, SSTC 81/1988, de 28 de abril, FJ. 2; 30/1992, de 18 de marzo, FJ. 7; 27/1993, de 25 de enero, FJ. 3; y STC 153/2000, de 12 de julio, FJ. 2; así como los AATC 851/1988, de 4 de julio, FJ. 3, y 158/1994, de 9 de mayo, FJ. 1. Especialmente clara son las citadas SSTC 30/1992 y 153/2000, que señalan: «debe partirse del alcance específico y en cierto modo restrictivo que el derecho de presunción de inocencia tiene en el ámbito laboral, pues su campo de aplicación natural es el proceso penal (y, por extensión, el procedimiento administrativo sancionador) y, si bien en un primer momento este Tribunal entendió aplicable tal derecho a dicha clase de procesos en tanto en cuanto la jurisprudencia laboral ha venido y viene sosteniéndolo, posteriormente ha rectificado y es hoy doctrina uniforme el considerar aplicable la presunción de inocencia exclusivamente en el ámbito del proceso penal».

(80) Como señala Hesse, «dada la amplitud y apertura de las normas constitucionales, las mismas pueden conducir a resultados distintos ante supuestos cambiantes (...) operando en este

como ya expresé en el citado trabajo, también el contenido de los derechos es *mutable*, y el supuesto paradigmático de mutación constitucional es el cambio o matización en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (81).

También el Profesor García Añoveros llegó a denunciar expresamente la «clamorosa autocontradicción» en que habría incurrido el Tribunal Constitucional en la STC 76/1990, pero con un sentido diferente. A su juicio, la contradicción residía en que, pese a que el Tribunal tiene declarado que las garantías del art. 24.2 CE resultan aplicables en el seno de los procedimientos administrativos sancionadores (afirmación que se reproduce en el FJ. 10 de la misma Sentencia), negaba la aplicación del derecho a no autoinculparse en el seno de un procedimiento tributario que, como el que se enjuiciaba (esto es, el anterior a la Ley 1/1998, destinado a comprobar y sancionar), era materialmente punitivo (82). No creo, sin embargo, que Escribano haya querido hacer este planteamiento; de otro modo la proposición que se hace se habría formulado de un modo distinto, esto es, no se habría afirmado que la *doctrina* expresada en la STC 76/1990 contradice la establecida por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, sino que el Tribunal Constitucional erró en la aplicación de su propia doctrina o, lo que es igual, que consideró como procedimiento no punitivo uno —el de comprobación tributaria que existía antes de la Ley 1/1998— que sí tenía tal carácter. Pero es que, sea como fuere, como después explicaré con detenimiento, tampoco estoy de acuerdo con la valoración que el Profesor García Añoveros ha hecho de la STC 76/1990; desde mi punto de vista, en efecto, un análisis *exquisitamente constitucional* de dicha Sentencia debe llevar a la conclusión de que, ni existe incongruencia alguna en el fundamento jurídico 10 de la misma, ni es erróneo el planteamiento que el Tribunal hace en el mencionado fundamento jurídico, ni, en fin, el fallo respecto del art. 83.3.f) LGT pudo ser otro que aquel al que llegó el máximo intérprete de nuestra Constitución. Apelo una vez más a la paciencia del lector para resolver esta cuestión.

Si no yerro en mi interpretación, también la tercera proposición del Profesor Escribano está en la línea de lo que viene defendiendo la doctrina mayoritaria. En efecto, frente a lo que mantiene la STC 76/1990 —se dice—, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos habría declarado en varias Sentencias la

sentido una «mutación». La problemática de la revisión constitucional comienza allí donde termina las posibilidades de la mutación constitucional» (K. HESSE: *Escritos de Derecho Constitucional*, Selección, traducción e introducción Pedro Cruz Villalón, Centro de Estudios Constitucionales, 2.ª ed., Madrid, 1992, pág. 24).

(81) Cfr. K. HESSE: *Escritos de Derecho Constitucional...*, cit., págs. 81 y 87.

(82) J. GARCÍA AÑOVEROS: *Una nueva Ley General Tributaria...*, cit., pág. 221.

aplicación de las garantías contenidas en el art. 24.2 CE (art. 6.1 CEDH) en el seno de «cualquier procedimiento tributario del que se sigan sanciones». Aunque esta última es una afirmación imprecisa, los términos que se emplean en la proposición y el contexto en que ésta se hace me llevan a interpretar que por «procedimiento tributario del que se sigan sanciones» no hay que entender procedimiento punitivo *stricto sensu*, sino cualquier procedimiento inquisitivo en el seno del cual puedan obtenerse pruebas que puedan fundamentar la iniciación de un procedimiento punitivo, penal o administrativo sancionador, que pudiera concluir con la imposición de medidas punitivas. Son varias las señales que me llevan a esta conclusión: en primer lugar, no se emplean expresiones como «procedimiento punitivo» o «procedimiento sancionador», sino —repito— procedimiento «del que se sigan sanciones»; en segundo lugar, se cita la doctrina del Tribunal de Estrasburgo para oponerla a la de la STC 76/1990, y en el FJ. 10 de dicha Sentencia el Tribunal Constitucional español no niega que las garantías del art. 24.2 CE resulten aplicables en procedimientos punitivos, sino en «procedimientos administrativos distintos y alejados del mismo, como es, en este caso, el de gestión tributaria» (83); en tercer lugar, como he explicado, se delata la «contradicción» de la STC 76/1990 con otros pronunciamientos del Tribunal en los que éste ha mantenido la aplicación de la presunción de inocencia en procedimientos ajenos al punitivo. Se estaría sugiriendo, pues, que, frente a lo que sostiene nuestro Tribunal Constitucional, el Tribunal de Estrasburgo ha declarado la vigencia de garantías procesales como la presunción de inocencia y el derecho a no autoincriminarse, no sólo en procedimientos puramente punitivos (más tarde explicaré qué entiendo exactamente por tales), sino también en cualesquiera otros, como el de comprobación tributaria actual, de los que puedan derivarse (puedan «seguirse») la imposición de sanciones (84).

(83) Acerca de la aplicación de las garantías procesales constitucionalizadas en el art. 24.2 CE al ámbito administrativo sancionador (incluido el derecho a no declarar contra sí mismo), véanse las SSTC 3/1999, de 26 de enero (FJ. 4), y 14/1999, de 22 de febrero [FJ. 3 A)].

(84) Si la interpretación que acabo de hacer es correcta, me parece que crea confusión la referencia que en este contexto el autor hace a la presunción de «buena fe» establecida en el art. 33.1 de la Ley 1/1998. Así es, si, como parece, de lo que se trata es de poner de manifiesto cómo el legislador español empieza a asumir que las garantías del art. 24.2 CE resultan aplicables en procedimientos tributarios que carecen de naturaleza punitiva *stricto sensu*, no se entiende muy bien por qué se alude a estos efectos a un precepto que sólo resulta aplicable en el ámbito del procedimiento sancionador (como es sabido, el art. 33.1 de la Ley 1/1998 está situado en su Capítulo VII, que lleva por rúbrica *Derechos y garantías en el procedimiento sancionador*), y, en todo caso, por qué se propone como ejemplo un principio —el de buena fe— que no sólo no constituye una de las garantías procesales constitucionalizadas en el art. 24.2 CE, sino que ni siquiera puede ser considerada como una garantía penal.

La que acabo de exponer es una tesis muy extendida en la doctrina tanto española como extranjera. Como acabamos de ver, en apoyo de la misma el Profesor Escribano cita *ad exemplum* las Sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 25 de febrero de 1993 (asunto *Funke c. Francia*) y de 24 de febrero de 1994 (asunto *Bendenoun c. Francia*). La mayoría de los autores, sin embargo, añaden a las dos mencionadas la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 18 de octubre de 1989 (asunto *Orkem c. la Comisión de las Comunidades Europeas*). Es el caso de Frommel, para quien de todas las Sentencias mencionadas se deduce que el «derecho a no declarar puede ser invocado no sólo en procesos penales sino en cualquier procedimiento que pueda conducir a la imposición de sanciones o multas incluyendo, entre otros, investigaciones relacionadas con la ley de la competencia (anti-trust) e investigaciones por autoridades tributarias o aduaneras» (85); o de Chico de la Cámara, quien —con sustento en las mismas Sentencias— sostiene que el Tribunal y la Comisión Europea de Derechos Humanos reconocen el «derecho del contribuyente —en sede penal, incluso administrativa— a no facilitar a la Administración Tributaria información y documentación que pueda servir para reconocer la culpabilidad de unos hechos antijurídicos» (86). Y no han sido los únicos (87).

Aunque no lo comparto, lo cierto es que un planteamiento tal no carece de lógica. Como es sabido, conforme a la normativa vigente, realizándose la imposición de sanciones tributarias «mediante un expediente distinto o independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor» (arts. 34.1 LDGC y 28 RD 1930/1998), por razones

(85) S. N. FROMMEL: «El Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el derecho del acusado a no declarar: ¿puede ser invocado por los contribuyentes?», *RDFIIP*, núm. 236 (1995), pág. 511; la cursiva es mía.

(86) P. CHICO DE LA CÁMARA: «La tributación de los actos ilícitos: aplicabilidad de las soluciones adoptadas en el derecho italiano al caso español», *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, Estudios de Derecho Financiero y Tributario, Homenaje al Profesor Fernando Vicente-Arche Domingo, núm. 20, pág. 91; la cursiva es mía. De este modo, a su juicio, «el contribuyente podría negarse a facilitar información sin que dicha oposición pudiera servir indiciariamente al Juzgador o a la Administración para considerarle culpable» (*obr. cit.*, pág. 93).

(87) Defienden, entre otros, la aplicación del derecho a no autoincriminarse en el seno de los procedimientos de gestión tributaria, C. PALAO TABOADA: «Lo “blando” y lo “duro” del Proyecto de Ley de derechos y garantías de los contribuyentes», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 171 (1997), pág. 33; P. M. HERRERA MOLINA: «Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector», *Impuestos*, núms. 15-16 (1997), págs. 151-152, y J. M. LAGO MONTERO: «Procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación tributario. Reflexiones sobre el derecho a no autoinculparse», en *XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário*, L. 2, Lisboa, 1998, pág. 353.

que a nadie escapan, el procedimiento de comprobación es el primero en el tiempo, de modo que, es en el seno del mismo donde la Administración tributaria habrá de constatar si existen «motivos para proceder a la apertura de procedimiento sancionador» [art. 49.2.j) RGIT]. Desde este punto de vista, no parece desafortunado afirmar —como ha hecho Suay Rincón— que la comprobación tributaria constituye la «antesala» del procedimiento punitivo (88). Pero es que, además, la aplicación de garantías como el derecho a no autoincriminarse en procedimientos inquisitivos ha recibido carta de naturaleza en otros ordenamientos como el alemán (que prohíbe el empleo de coacción para obtener datos incriminatorios en el procedimiento de comprobación) (89) y encuentra acomodo en la jurisprudencia de Tribunales Constitucionales de otros Estados, como es el caso, señaladamente, de la *Supreme Court* de los Estados Unidos (90).

La que mantiene Escribano, pues, es una tesis razonable y muy extendida sobre el ámbito de aplicación del derecho a no autoincriminarse; simplemente, desde mi punto de vista, *no es la que se deduce de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos*, que sólo ha admitido la aplicación del derecho a no autoincriminarse deducible del art. 6.1 CEDH en los supuestos en los que se había reclamado información del recurrente en el seno de un *procedimiento sancionador* o, lo que es igual, cuando el procedimiento enjuiciado equivalía a la «determinación de una acusación penal» o «acusación en materia penal» («*the determination of... any criminal charge*», en la versión inglesa del

(88) J. SUAY RINCÓN: «La discutible vigencia de los principios de imparcialidad y de contradicción en el procedimiento administrativo sancionador», *RAP*, núm. 123 (1990), pág. 178.

(89) A diferencia de lo que se prevé en nuestra normativa tributaria, el § 393 de la Ordenanza Tributaria Alemana reconoce a los obligados tributarios un derecho a no suministrar a los órganos de inspección (*Außenprüfung*) datos relativos a la comisión de los delitos tributarios o infracciones administrativas que hubieran podido cometer.

(90) Como señala la doctrina norteamericana, «el privilegio [el derecho a no autoincriminarse] puede ser invocado en casi cualquier procedimiento, ya sea judicial, administrativo, o legislativo, con la finalidad de proteger contra el uso de declaraciones incriminatorias en procedimientos criminales posteriores. Han sido aceptadas invocaciones de la Quinta Enmienda cuando se han alegado por una de las partes en un asunto de quiebra. *McCarthy c. Arndstein*, 266 U.S. 34 (1924). La Quinta Enmienda puede también ser invocada por quien es objeto de una investigación por una posible irregularidad en la contratación pública. *Lefkowitz c. Turley*, 414 U.S. 70 (1973) (arquitecto); por empleados públicos, *Garrity c. New Jersey*, 385 U.S. 493 (1967) (policías); por reclusos, *Baxter c. Palmigiano*, 425 U.S. 308 (1976); o por abogados (procedimientos de expulsión del Colegio), *Spevack c. Klein*, 385 U.S. 511 (1967). No obstante, en ninguno de estos asuntos el Tribunal mantuvo que el procedimiento era en sí mismo un «procedimiento criminal», pese a que penas sustanciales —pérdida del *status* profesional o incluso aumento de la privación de libertad en el caso de reclusos— estaban con frecuencia implicadas» (STEPHEN A. SALTZBURG y DANIEL J. CAPRA: *American Criminal Procedure, Cases and Commentary*, American Casebook, West Group, 6th ed., 2000, págs. 564-565).

citado art. 6.1 CEDH; «*accusation en matière pénale*», en la francesa), entendiéndose por tal, aquel que puede concluir con la imposición de medidas que tienen *finalidad represiva* (91).

No es, sin embargo, la que considero errónea interpretación de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos la que motiva estas páginas. Lo que me interesa reflejar en este lugar es que, a mi juicio, ni la crítica que con frecuencia se viene haciendo de la STC 76/1990 es fundada, ni la interpretación que frecuentemente se mantiene de la STC 110/1984 es correcta. Y no lo son porque se hacen desconociendo, desatendiendo o, simplemente, despreciando las reglas, conceptos, categorías, criterios de interpretación y normas procesales que son de obligado manejo cuando se confronta una norma tributaria (o de otra especie) con la Constitución o —este es ahora el caso— cuando se interpreta una decisión del Tribunal Constitucional. Dedicaré las páginas que siguen a explicar la afirmación que acabo de hacer.

(91) Véanse sobre el concepto de «acusación en materia penal» las SSTEDH de 8 de junio de 1976 (asunto *Engel c. Holanda*), de 21 de febrero de 1984 (asunto *Öztürk c. Alemania*), de 28 de julio de 1984 (asunto *Campbell y Fell*) y de 24 de febrero de 1994 (asunto *Bendenoun c. Francia*). Que a los efectos del art. 6 CEDH sólo existe «acusación en materia penal» cuando el procedimiento sustantivo de que se trate puede concluir con la imposición de penas o sanciones, es doctrina que ha sido establecida explícitamente por el Tribunal de Estrasburgo en las Sentencias *Saunders c. Reino Unido e I.J.L., G.M.R. y A.K.P. c. Reino Unido*. En tales pronunciamientos, el Tribunal, después de poner de relieve que las funciones desarrolladas por los Inspectores de Comercio e Industria Británicos «eran de naturaleza esencialmente investigadora *in nature*, sin que pudieran enjuiciar ni material ni formalmente», aunque los datos recopilados «pudieran ser utilizados subsiguientemente como base para la acción de otras autoridades competentes —acusadoras, reguladoras, disciplinarias o incluso legislativas», concluyó que los recurrentes que habían sido objeto de inspección no podían invocar el derecho a no autoincriminarse para negarse a aportar la información reclamada, aunque ésta tuviera naturaleza autoincriminatoria, porque «la exigencia de que una investigación preparatoria de ese tipo se sometiera a las garantías de un procedimiento judicial exigidas por el artículo 6 (1) obstaculizaría en la práctica de modo insostenible la regulación efectiva por razones de interés público de complejas actividades comerciales y financieras» (*Saunders c. Reino Unido*, § 67; e *I.J.L., G.M.R. y A.K.P. c. Reino Unido*, § 100). La doctrina sobre el ámbito de aplicación del derecho a no autoincriminarse que acabo de sintetizar no queda desmentida por la que sientan las Sentencias *Orkem c. Comisión de las Comunidades Europeas* y *Funke c. Francia*, tantas veces citada por los autores de nuestra disciplina [tampoco por la reciente Sentencia de 3 de mayo de 2001 (asunto *J.B. c. Suiza*), §§ 47-51]. Y es que, a mi juicio, en dichas decisiones se reconoció expresamente el derecho de los recurrentes a no aportar la información solicitada por el poder público no porque —como ha sostenido parte de la doctrina— aquella se exigiera en un procedimiento administrativo de carácter inquisitivo en el que podían obtenerse elementos de prueba utilizables en un procedimiento penal o administrativo sancionador posterior, sino porque *tal información se reclamó en el seno de lo que los Tribunales de ámbito europeo consideraron como un verdadero procedimiento punitivo*. Vid. asunto *Orkem c. Comisión de las Comunidades Europeas*, §§ 8 y 11; y *Funke c. Francia*, § 44.

IV. UNA INTERPRETACIÓN CONSTITUCIONAL
DE LAS SSTC 110/1984 Y 76/1990

A) *Introducción*

Estoy convencido de que la interpretación de las SSTC 110/1984 y 76/1990 que acabo de sintetizar confunde los conceptos *limitación* y *delimitación* de los derechos, identifica erróneamente *limitación* de un derecho con *sacrificio* del mismo, se desentiende del *contenido esencial* de los derechos (o, lo que es igual, del mandato del art. 53.1 CE), desconoce las normas que regulan los procesos constitucionales y, en fin, no tiene en cuenta en la labor de interpretación de la jurisprudencia constitucional la existencia de los principios de *unidad de la Constitución* y de la *concordancia práctica*. Me refiero únicamente a estos dos principios porque, como es sobradamente conocido, el de la *corrección funcional* que menciona el Profesor Escribano —otro de los criterios hermenéuticos a los que alude Hesse—, en la medida en que se traduce fundamentalmente en la exigencia de «autocontención» del juez constitucional, es una regla que resulta de escasa utilidad para quienes pretendamos constatar si una norma tributaria vulnera o no la Constitución, sobre todo, un derecho fundamental.

Mostraré lo que acabo de decir al hilo de la exposición de las que considero interpretaciones *constitucionales* —nótese que no digo que sean las verdaderas o las únicas posibles— de las SSTC 110/1984 y 76/1990, es decir, interpretaciones fundadas en un análisis *desde el Derecho Constitucional* de los citados pronunciamientos.

B) *Una interpretación desde el Derecho Constitucional
de la STC 110/1984*

1. *La confusa terminología (que no la doctrina) de la Sentencia*

Antes que nada, hay que reconocer forzosamente que la STC 110/1984 no es, ni mucho menos, un ejemplo de claridad. En descargo del Tribunal Constitucional hay que subrayar que se trataba de la primera ocasión en la que éste se vio obligado a pronunciarse en profundidad sobre los contornos del derecho fundamental a la intimidad. Y digo que la Sentencia no es en absoluto clara porque, desde mi punto de vista, en sus fundamentos jurídicos se pone de manifiesto una doble confusión —a veces meramente terminológica, otras clara-

mente conceptual, lo que sin duda ha dificultado más su comprensión por los teóricos y prácticos del Derecho. En efecto, en primer lugar, estoy convencido de que el Tribunal mezcla, confundiéndolas en una sola, dos cuestiones que, como explicaré más adelante, precisan de un tratamiento autónomo, a saber: de un lado, los ámbitos o materias que constituyen «intimidad personal o familiar» conforme al art. 18.1 CE, esto es, qué debe incluirse dentro de la «intimidad» constitucionalmente protegida, lo que llamaremos el *aspecto material* del derecho; de otro, en qué se concreta ese derecho a la «intimidad» garantizado en la Constitución o, lo que es igual, de qué manera el citado precepto constitucional protege la información «íntima», las *facultades o situaciones jurídicas* en que consiste el derecho, lo que denominaré el *aspecto jurídico* del derecho (92). Pero, en segundo lugar, la STC 110/1984 no sólo confunde *qué* protege el derecho (qué es «intimidad») y *cómo* lo hace (en qué consiste dicha protección), sino que además esta es una de esas veces —a las que me refería más atrás— en las que el máximo intérprete de nuestra Constitución no distingue entre la *delimitación* de los derechos fundamentales (la fijación de sus contornos, de su *contenido constitucional*) y la *limitación* de los mismos (la reducción de su contenido constitucionalmente protegido *prima facie*, respetando en todo caso el *contenido esencial*).

Esa confusión de conceptos a la que me refiero aparece ya desde el comienzo de la STC 110/1984, concretamente, cuando en el FJ. 3 el máximo intérprete de nuestra Constitución expone las cuestiones que el supuesto enjuiciado le obliga a resolver. En efecto, después de advertir que no siempre es fácil «acotar con nitidez el contenido de la intimidad», parece evidente que el Tribunal está proponiendo una labor de determinación del *aspecto material* del derecho fundamental al señalar: «El primer problema que se plantea en el presente caso es determinar en qué medida *entran dentro de la intimidad constitucionalmente protegida* los datos relativos a la situación económica de una persona y a sus vicisitudes» (93). Sin embargo, aparece igualmente claro que está comenzando a definir el *aspecto jurídico* o *situación jurídica* en la que el derecho consiste cuando, inmediatamente después, afirma que el problema que acaba de plantear «se puede resumir más concretamente así: ¿en qué medida la Administración puede exigir los datos relativos a la situación económica de un

(92) La nomenclatura «*aspecto material*» y «*aspecto jurídico*» es la que Esther Buco Gallardo (Becaria de Investigación del Área de Derecho Financiero y Tributario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Córdoba, que está elaborando su Tesis doctoral sobre el derecho a la intimidad en el ámbito tributario) y yo hemos considerado más acertada para explicar el contenido del citado derecho.

(93) La cursiva es mía.

contribuyente?». Y responde: «No hay duda de que en principio puede hacerlo. La simple existencia del sistema tributario y de la actividad inspectora y comprobatoria que requiere su efectividad lo demuestra». Aunque el Tribunal considera al segundo como un «resumen» del primero, es evidente que ambos problemas son netamente distintos: una cosa es determinar si ciertos datos o ámbitos constituyen *intimidad* en el sentido del art. 18.1 CE, esto es, si están dentro de la esfera de protección del citado precepto constitucional, y otra muy distinta decidir si el poder público puede o no reclamarlos sin vulnerar dicho precepto. Y es que, como en seguida explicaré, frente a lo que pudiera deducirse de algunas decisiones del Tribunal Constitucional, la circunstancia de que ciertos datos, espacios o zonas del cuerpo puedan ser considerados/as «íntimos/as» desde la perspectiva del art. 18.1 CE o, lo que es igual, deban incluirse dentro del ámbito constitucionalmente protegido *prima facie* del derecho a la intimidad, no significa que respecto del mismo no quepa ninguna intromisión por el poder público (incluyo los supuestos, también protegidos por el citado precepto constitucional, de *cesión* de datos). Porque, frente a lo que subyace en la opinión de algunos autores, el derecho a la intimidad que reconocen las actuales Constituciones y el Convenio Europeo de Derechos Humanos no consiste en un derecho de los ciudadanos, sean cuales fueren las circunstancias, a preservar del conocimiento de los demás (poderes públicos o particulares) ciertos datos, ámbitos o zonas del cuerpo considerados «íntimos» por la sociedad en un momento histórico concreto, sino que, como la propia STC 110/1984 señala con claridad, se materializa en un derecho a que no se produzcan *intromisiones (o cesiones) ilegítimas* en dicha intimidad. En suma, la solución a la primera de las interrogantes que se plantea el Tribunal en el FJ. 3 de la citada Sentencia (¿están ciertos datos económicos protegidos por el derecho a la intimidad?) únicamente es imprescindible para decidir si resulta o no preciso plantearse la segunda (¿puede la Administración tributaria exigir tales datos sin vulnerar el art. 18.1 CE?) (94), pero no determina la respuesta de esta última, porque, siempre que lo exija la tutela de un bien constitucional, lo establezca la Ley y se fijen las garantías adecuadas, el poder público puede desvelar *cualquier* ámbito de intimidad.

La misma confusión entre *aspecto material* del derecho y *facultades o situaciones jurídicas* en que éste consiste se pone de manifiesto, en mi opinión, cuando en el FJ. 5 de la STC 110/1984 el Tribunal fundamenta que el conocimiento de las cuentas bancarias por la Administración a efectos fiscales *no* está

(94) Es evidente que sólo tiene sentido plantearse la segunda cuestión si se concluye que los datos reclamados constituyen «intimidad» desde la perspectiva del art. 18.1 CE.

«comprendido en la zona de la intimidad constitucionalmente protegida» en que, «aun admitiendo como hipótesis que el movimiento de las cuentas bancarias esté cubierto por el derecho a la intimidad, nos encontraríamos que ante el Fisco operaría un límite justificado de ese derecho» (95). Como acabo de señalar —no creo que precise mayores explicaciones—, la razón de que ciertos datos *no estén comprendidos* en la esfera de intimidad tutelada por el art. 18.1 CE no reside —no puede residir— en que la Administración pueda reclamarlos con la finalidad de proteger otros bienes igualmente reconocidos en la Constitución. Pero el embrollo se acrecienta aún más cuando inmediatamente después de hacer la afirmación que acabo de transcribir, el Tribunal señala, utilizando una fórmula que se reproduce en tantas otras sentencias: «*Conviene recordar, en efecto, que, como ya ha declarado este Tribunal Constitucional, no existen derechos ilimitados. Todo derecho tiene sus límites que en relación a los derechos fundamentales establece la Constitución por sí misma en algunas ocasiones, mientras en otras el límite deriva de una manera mediata o indirecta de tal norma, en cuanto ha de justificarse por la necesidad de proteger o preservar no sólo otros derechos constitucionales, sino también otros bienes constitucionalmente protegidos*» (96). En mi opinión, esta frase —que cita el Profesor Escribano para apoyar su interpretación de la STC 110/1984— contiene un error y una imprecisión (que sin duda han confundido al citado y a otros autores); y aunque la que me interesa resaltar ahora es la segunda, no me resisto a poner de manifiesto —no es la primera vez que lo hago (97)— la primera.

No es cierto —he aquí el error— que no existan derechos ilimitados o, dicho de otro modo, *absolutos*. Desde luego, no es difícil imaginar derechos sustantivos o materiales de esta naturaleza. El caso más claro lo constituye sin duda el derecho a no ser «sometidos a torturas ni a penas o tratos inhumanos o degradantes» establecido en el art. 15 CE. Así lo ha reconocido, no sólo el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (entre las últimas, Sentencia de 28 de ju-

(95) Exactamente, el FJ. 5 de la STC 110/1984 comienza de este modo: «Respecto a la primera cuestión, la respuesta ha de ser negativa, pues aun admitiendo como hipótesis que el movimiento de las cuentas bancarias esté cubierto por el derecho a la intimidad, nos encontraríamos que ante el Fisco operaría un límite justificado de ese derecho».

(96) La cursiva es mía. Esta misma afirmación, que se hizo por primera vez en la STC 11/1981 (FJ. 7), u otra parecida, se hallará también en las SSTC 2/1982, de 29 de enero (FJ. 5), 91/1983, de 7 de noviembre (FJ. 3), 77/1985, de 27 de junio (FJ. 9), 159/1986, de 16 de diciembre (FJ. 6) y 120/1990, de 27 de junio (FJ. 8), así como en los AATC 103/1982, de 3 de marzo (FJ. 1), y 129/1990, de 26 de marzo (FJ. 3).

(97) Entre otros lugares donde he tratado la cuestión, véase *La necesidad de un análisis constitucional...*, cit., págs. 107-108.

lio de 1999, asunto *Selmouni c. Francia*) (98), sino también el propio Tribunal Constitucional —modificando, de este modo, implícitamente su doctrina— al señalar en el FJ. 5 de la STC 151/1997, de 29 de septiembre, que, «salvo contadas excepciones, como la del derecho a no ser sometido a torturas, los derechos fundamentales no son absolutos». Como se apreciará, el propio Tribunal reconoce que la citada no es la única excepción (habla de «contadas excepciones», lo que implica la existencia de más de una); algunas de esas excepciones, a mi juicio, se encuentran claramente en el ámbito del art. 24.2 CE, es decir, en el círculo de los derechos o garantías de carácter procesal (99). Así las cosas, la afirmación —que hace nuestro Tribunal Constitucional— de que *todos* y cada uno de los derechos fundamentales son limitados sólo puede hacerse para expresar que «llegan hasta algún sitio», pero no para indicar que el legislador siempre puede reducir su contenido en atención a otros fines relevantes. Todos los derechos fundamentales son limitados —«llegan hasta algún sitio»— porque quedan circunscritos en la norma constitucional que determina su campo normativo y el tratamiento jurídico que se da a ese campo. Tales datos definen sus límites intrínsecos, necesarios, inmanentes, pero siempre que usemos estos conceptos como sinónimos de «fronteras» o contornos, y no de restricciones a su previo contenido definido constitucionalmente (100).

Una vez hecha esta aclaración, lo que me interesa resaltar es que en el párrafo de la STC 110/1984 que comento el Tribunal Constitucional equipara una vez más la *delimitación* de los derechos (la definición de su contenido constitucionalmente posible o protegido *prima facie*) con la *limitación* de los mismos (la reducción de su contenido posible, para proteger otro valor constitucionalizado, sin afectar nunca a su contenido esencial, cualquiera que éste sea) o, por utilizar otras expresiones muy comunes en la literatura del Derecho constitu-

(98) Habían sentado previamente esta doctrina, las Sentencias de 18 de enero de 1978 (asunto *Irlanda c. Reino Unido*, § 163); de 7 de julio de 1989 (asunto *Soering c. Reino*, § 88); de 15 de noviembre de 1996 (asunto *Chahal c. Reino Unido*, § 79); y de 18 de diciembre de 1996 (asunto *Aksoy c. Turquía*, § 62).

(99) Es el caso de los derechos de todos a un juez imparcial, a ser informados de la acusación formulada contra ellos, a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia.

(100) En este sentido, Ignacio de Otto, tras criticar la afirmación del Tribunal de que «todos los derechos son limitados», señala: «Pero ello no significa, y casi es ocioso advertirlo, que el derecho sea ilimitado —tesis en sí misma absurda: un derecho ilimitado es un no derecho— pues cualquier derecho o libertad, fundamental o no, ampara aquello que ampara y nada más. Tanto la determinación del campo normativo cuando el tratamiento de que sea objeto circunscriben el contenido del derecho, señalan sus límites y fronteras, y por ello cabe hablar de límites *intrínsecos*, de límites que, como dice el Tribunal en la Sentencia 5/1981, vienen dados “por su propia naturaleza”» (*La regulación del ejercicio...*, cit., pág. 151).

cional, los límites «intrínsecos», «internos» o «inmanentes» del derecho con los externos (101). En efecto, no parece dudoso que cuando el Tribunal se refiere a los límites de los derechos fundamentales que «establece la Constitución por sí misma» está aludiendo a supuestos de *delimitación* de los contornos de los derechos; así sucede, por ejemplo, cuando el art. 18.2 CE establece que no puede hacerse ninguna entrada o registro «salvo en el caso de flagrante delito» (102). Sin embargo, cuando hace mención de los límites que derivan de la necesidad de proteger otros derechos constitucionales, es claro a mi juicio que está señalando tanto supuestos de *delimitación* de derechos (después explicaré cómo el deber establecido en el art. 31.1 CE sirve para *delimitar* el contenido del derecho a no autoincriminarse) como de *limitación* de los mismos (es el caso, *v.gr.*, de la habilitación al legislador que se contiene en el art. 28.1 CE para limitar o exceptuar el ejercicio del derecho de libre sindicación a las Fuerzas o Institutos armados o a los demás Cuerpos sometidos a disciplina militar) (103). Y es que, como señala Jiménez Campo, las numerosísimas resoluciones que, desde la STC 11/1981, reiteran esta fórmula, «manejan el concepto de «límite», por lo general», «como contribución legal a la delimitación normativa del derecho; son mucho más escasas las resoluciones en las que la noción de «límite» se emplea para referirse, con propiedad, a hipótesis en que la ley priva a un grupo o categoría de sujetos de la titularidad del derecho o en las que la norma legal introduce una restricción de su contenido respecto al ré-

(101) Emplea la expresión límites «intrínsecos», I. DE OTTO Y PARDO: *La regulación del ejercicio...*, cit., pág. 151; utiliza la de límites «implícitos», M. MEDINA GUERRERO: *La vinculación negativa...*, cit., págs. 87 y sigs.; habla de límites «internos» por contraposición a los «externos», J. C. GAVARA DE CARA: *Derechos fundamentales...*cit., págs. 159-160.

(102) Es muy frecuente en la jurisprudencia constitucional la afirmación de que el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio «no es absoluto y limita con los demás derechos y los derechos de los demás (SSTC 15/1993 y 170/1994) y, por ello su protección constitucional puede ceder en determinadas circunstancias como son el consentimiento del titular, estar cometándose un delito flagrante y la autorización judicial, a guisa de garantía. Esta autorización, vista desde la perspectiva de quien ha de usarla, o ese mandamiento para quien ha de sufrir la intromisión, consiste en un acto de comprobación donde se ponderan las circunstancias concurrentes y los intereses en conflicto, público y privado, para decidir en definitiva si merece el sacrificio de éste, con la limitación consiguiente del derecho fundamental» (SSTC 50/1995, de 23 de febrero, FJ. 5, y 133/1995, de 25 de septiembre, FJ. 4; en el mismo sentido, STC 129/1996, de 9 de julio, FJ. 5). Pues bien, pese a que, como puede apreciarse, el Tribunal habla de «limitación» del derecho en los supuestos previstos en el art. 18.2 CE, como mantiene la generalidad de la doctrina, este es claramente un supuesto de «delimitación» del mismo (en este sentido, M. MEDINA GUERRERO: *La vinculación negativa...*, cit., pág. 21, nota 12; R. NARANJO DE LA CRUZ: *Los límites de los derechos...*, cit., pág. 66, e I. DE OTTO Y PARDO: *La regulación del ejercicio...*, cit., pág. 142).

(103) En este sentido, I. DE OTTO Y PARDO: *La regulación del ejercicio...*, cit., págs. 152-153; y J. JIMÉNEZ CAMPO: *Derechos fundamentales...*, cit., pág. 38.

gimen jurídico que cabe llamar común. Unos supuestos y otros son por completo distintos, pero la jurisprudencia no parece haber extraído de esa diferencia consecuencias significativas» (104).

En fin, seguramente esta confusión entre *delimitación* y *limitación* del derecho fundamental a la intimidad apreciable en la STC 110/1984 es la que ha provocado las lecturas dispares que se han hecho de la misma. Y es que, aunque, como he dicho antes, la mayoría de quienes han opinado sobre la STC 110/1984 consideran que el Tribunal, tras *ponderar* los bienes en confrontación —el interés fiscal tutelado en el art. 31.1 CE y el derecho a la intimidad protegido en el art. 18.1 CE—, hace *prevalecer* el interés fiscal y *sacrifica* el derecho fundamental, no han faltado quienes consideran que en dicha Sentencia el Tribunal Constitucional ha negado rotundamente que los datos económicos constituyan *intimidad constitucionalmente protegida* (105).

Pues bien, en mi opinión, pese a esa palpable confusión de términos/ideas, que oscurece la doctrina que sienta la STC 110/1984, de una lectura atenta de la misma, en la que se confiera a cada vocablo su contenido preciso y se tenga en cuenta los criterios hermenéuticos que —aunque no se expliciten en la Sentencia— el máximo intérprete de la Constitución ha debido necesariamente emplear, se desprende claramente que lo único que hace el Tribunal Constitucional en dicha Sentencia es *delimitar* el contenido (no está claro si el *constitucionalmente posible* o *protegido prima facie*, o el *esencial*) del derecho fundamental a la intimidad. Y lo hace concretando los dos aspectos que conforman el citado derecho: en primer lugar, el que podríamos llamar *aspecto material*, es decir, los datos, ámbitos o zonas que deben entenderse «íntimos» y, por tanto, protegidos por el derecho, en tanto que así lo considera la sociedad en un momento histórico concreto (interpretación conforme al sentido propio de las palabras y la realidad social del tiempo en que la norma constitucional debe ser

(104) J. JIMÉNEZ CAMPO: *Derechos fundamentales...*, cit., pág. 74.

(105) En realidad, en la literatura tributaria que ha interpretado la STC 110/1984 bien podrían identificarse hasta tres posturas: la que considera que dicha Sentencia ha negado que los datos económicos formen parte de la intimidad constitucionalmente protegida (J. MARTÍN QUERALT, C. LOZANO SERRANO, G. CASADO OLLERO y J. M. TEJERIZO LÓPEZ: *Curso de Derecho...*, cit., pág. 386; y B. SESMA SÁNCHEZ: *La obtención de Información...*, cit., págs. 185-186); la tesis de que, conforme a la STC 110/1984, tales datos constituyen intimidad que, sin embargo, debe ceder ante el deber de contribuir (N. NOGUEROLAS PEIRÓ: *La intimidad económica...*, cit., págs. 572-573 y 581-582; y C. LOZANO SERRANO: *La actividad inspectora...*, cit., pág. 228); y, en fin, los que niegan que el Tribunal se haya llegado a pronunciar sobre el carácter íntimo de los datos económicos (v.gr., J. A. SANTAMARÍA PASTOR: *Sobre derecho a la intimidad...*, cit., págs. 161-164 y 170; F. ESCRIBANO LÓPEZ: *La configuración jurídica...*, cit., págs. 325 y sigs.; y L. M. ALONSO GONZÁLEZ: *Jurisprudencia constitucional...*, cit., págs. 264 y 270).

aplicada); en segundo lugar, el *aspecto jurídico*, esto es, el haz de facultades o las situaciones jurídicas en que se materializa el derecho, aspecto que hay que determinar en todo caso teniendo en cuenta el resto de los derechos, bienes y valores que establece nuestra Constitución (*unidad de la Constitución y concordancia práctica*, en suma, *interpretación sistemática*) (106). Veámoslo.

2. *La delimitación negativa del aspecto material del derecho a la intimidad*

En primer lugar, el Tribunal Constitucional, partiendo de la expresión «intimidad personal y familiar» que emplea el art. 18.1 CE, *delimita negativamente* el *aspecto material* del derecho al rechazar que los datos económicos investigados por la Administración tributaria —concretamente los extractos de las cuentas de las que el recurrente era titular en los que figuraban «sólo la causa genérica de cada partida (talón bancario, transferencia, efectos domiciliados, entrega en efectivo, etc.), pero no su causa concreta»— constituyan información «íntima» desde la perspectiva del derecho garantizado en el citado precepto constitucional. Entiendo que no otra cosa puede estar diciendo el Tribunal cuando, tras preguntarse al final del FJ. 4 «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*» (107), responde categóricamente al comienzo del FJ. 5: «la respuesta ha de ser negativa». Y por si hubiera alguna duda sobre el particular, después de concretar los datos que la Administración tributaria reclamó al recurrente, señala: «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» (108). La misma tarea de *delimitación* del derecho fundamental se hace, a mi juicio, en el ATC 642/1986 cuando, en relación con los datos relativos a los «intereses de todo tipo de cuentas, imposiciones y depósitos» que deben figurar en los resúmenes anuales de retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades, el Tribunal,

(106) Naturalmente, el concepto «intimidad», en tanto que contenido en el art. 18.1 CE, puede también considerarse como jurídico. Lo que quiero poner de manifiesto es que, conforme señala nuestro Tribunal Constitucional, esa intimidad *jurídica* no es —no puede ser— otra cosa que lo que socialmente se entiende por tal.

(107) La cursiva es mía.

(108) Discrepo, pues, del Profesor Escribano, cuando hace años afirmaba que la STC 110/1984 no responde sobre esta cuestión (*La configuración jurídica...*, cit., págs. 325 y sigs.).

enlazando con la doctrina sentada en la STC 110/1984, pone de manifiesto en el FJ. 3 «la irrelevancia para la intimidad personal y familiar del contribuyente de la aportación de ciertos datos (cuya concreción era en el caso entonces enjuiciado de mucho mayor entidad y significación) al igual que no la tiene la misma declaración sobre la renta o sobre el patrimonio». O cuando en la STC 143/1994, de 9 de mayo, en relación con la obligación de utilizar el Número de Identificación Fiscal en determinadas actividades, el Tribunal advertía que aunque no «cabe duda de que puede existir un interés legítimo en mantener resguardadas del conocimiento de terceros estas actividades», «dicho interés desborda el ámbito de estricta constitucionalidad, para introducirse en la esfera de lo puramente económico» (FJ. 6). En fin, también fijaba el Tribunal negativamente los contornos del derecho a la intimidad constitucionalmente garantizado cuando señalaba en la STC 142/1993, de 22 de abril, que, en tanto que los «hechos referidos a las relaciones sociales y profesionales en que se desarrolla la actividad laboral» no están en principio comprendidos en «el ámbito personal y familiar» protegido por el art. 18.1 CE (FJ. 7), están fuera del ámbito del derecho a la intimidad los «datos contenidos en un contrato de trabajo», incluso los relativos a «los salarios y demás percepciones», dado que «por sí solo, el dato de la cuantía retributiva, aparte de indicar la potencialidad de gasto del trabajador, nada permite deducir respecto a las actividades que, solo o en compañía de su familia, pueda desarrollar en su tiempo libre» (FJ. 8).

Desde luego si, como ha afirmado el propio Tribunal Constitucional, qué pertenece a la intimidad personal y familiar protegida por el art. 18.1 CE es algo que debe determinarse teniendo en cuenta «las pautas de nuestra cultura» o «las pautas culturales de nuestra sociedad» (SSTC 231/1988, de 2 diciembre, FJ. 3; 197/1991, de 17 de octubre, FJ. 3; 142/1993, de 22 de abril, FJ. 7; 57/1994, de 28 de febrero, FJ. 5; 207/1996, de 16 de diciembre, FJ. 3; 202/1999, de 8 de noviembre, FJ. 2; 98/2000, de 10 de abril, FJ. 5; 115/2000, de 10 de mayo, FJ. 8; 186/2000, de 10 de julio, FJ. 5) (109), no tengo nada claro —*la falta de un análisis riguroso de la cuestión me impide ser más rotundo*— que los datos económicos que figuran en las declaraciones tributarias o en los contratos de trabajo no puedan, en principio, ser considerados «íntimos» en el sentido constitucional del término. Como tampoco estoy nada seguro de que el Tribunal no haya cambiado su criterio en decisiones posterior-

(109) Como viene señalando el Tribunal Constitucional, «[i]ntimidad y honor son realidades intangibles cuya extensión viene determinada en cada sociedad y en cada momento histórico, cuyo núcleo esencial en sociedades pluralistas ideológicamente heterogéneas deben determinar los órganos del Poder Judicial» (STC 171/1990, de 12 de noviembre, FJ. 4).

res —muy claramente en la STC 47/2001, de 15 de febrero (110), así como en las SSTC 202/1999, de 8 de noviembre, y 98/2000, de 10 de abril (111)—, en cuyo caso habría que hablar de *mutación constitucional* —utilizo, una vez más, esta expresión en sentido muy amplio— del contenido constitucional del derecho a la intimidad. De lo que estoy absolutamente persuadido es de que, conforme a la interpretación que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha hecho del art. 8 CEDH, tanto la información económica sobre el sujeto como las relaciones profesionales y comerciales que éste mantiene constituyen, respectivamente, datos y ámbitos protegidos por el derecho a la intimidad (112).

(110) En efecto, aunque ya podía adivinarse un cambio implícito de doctrina en las SSTC 45/1989, de 20 de febrero (FJ. 9), y 233/1999 (FJ. 7), creo que en la STC 47/2001 el Tribunal modifica explícitamente el criterio mantenido en la STC 110/1984 cuando, antes de enjuiciar la queja de los recurrentes, parte en el FJ. 8 del «reconocimiento de 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 —dice el Tribunal— 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 (SSTC 110/1984, 45/1989, 142/1993; ATC 462/1996)”. Derecho a la intimidad personal que, como reflejamos en la citada STC 45/1989, no puede desconocerse en el ámbito de las relaciones matrimoniales, dado que nuestro sistema jurídico, “en lo que se refiere al régimen económico del matrimonio se basa en la libertad de capitulaciones (art. 1.315 CC), que no puede dispensar a los esposos ciertamente del deber de socorro mutuo (art. 68 CC). Ni de contribuir a los gastos comunes en una u otra forma, pero que sí les autoriza, claro está, a mantener en su relación recíproca la reserva que juzguen conveniente sobre sus propias actividades económicas”» (la cursiva es mía).

(111) Como señalo en el texto, parece que el Tribunal matiza también la doctrina sentada en la STC 142/1993 en las SSTC 202/1999 y 98/2000. Concretamente, señala en la última de las citadas: «si bien hemos afirmado en alguna ocasión que los hechos referidos a las relaciones sociales y profesionales en que el trabajador desempeña su actividad no se integran, en principio, en la esfera privada de la persona (SSTC 180/1987, de 12 de noviembre, FJ. 4; 142/1993, de 22 de abril, FJ. 7 y 202/1999, de 8 de noviembre, FJ. 2; ATC 30/1998, de 28 de enero, FJ. 2), no es menos cierto que también hemos matizado esta afirmación inicial señalando que no cabe ignorar que, mediante un análisis detallado y conjunto de esos hechos, es factible en ocasiones acceder a informaciones atinentes a la vida íntima y familiar del trabajador (SSTC 142/1993, FJ. 8 y 202/1999, FJ. 2), que pueden resultar lesivas del derecho a la intimidad personal protegido por el art. 18.1 CE» (FJ. 6).

(112) Sientan la doctrina en esta materia los asuntos *Funke*, *Crémieux y Mialhe c. Francia*, todos ellos de 25 de febrero de 1993, en los que se enjuició la compatibilidad con el art. 8 CEDH de la reclamación a los recurrentes por ciertos inspectores de aduana franceses de diversa documentación de naturaleza económica (en el asunto *Funke*, extractos de diversas cuentas bancarias y documentación relativa a la financiación de un apartamento; en el caso *Crémieux*, documentación relativa a ciertas transacciones comerciales así como numerosos documentos personales; y, finalmente, en el asunto *Mialhe*, correspondencia privada y diversa documentación). Pues bien, en los tres asuntos citados, el Tribunal de Estrasburgo consideró que el derecho a la

Sea como fuere, lo que está claro es que, como se deduce de sus FF.JJ. 3, 4 y 5, así como de otros pronunciamientos posteriores que la aclaran, en la STC 110/1984 el Tribunal Constitucional hace una *delimitación negativa* de uno de los aspectos (el *material*) que definen el contenido constitucional del derecho a la intimidad. Y me interesa sobremanera resaltar algo más: es exclusivamente el resultado de esa tarea de *fijación* de los contornos del derecho a la intimidad, de *delimitación* negativa de su contenido constitucionalmente posible, el que fundamenta finalmente el fallo de la Sentencia. Ciertamente, como en seguida veremos, en la STC 110/1984 se contienen observaciones sobre el que he llamado *aspecto jurídico* del derecho, pero estoy absolutamente convencido de que éstas constituyen en todo caso *obiter dicta*. Me explico.

Antes apunté —más tarde incidiré sobre el particular— que el derecho que garantiza el art. 18.1 CE se traduce en la *prohibición de intromisión ilegítima en la intimidad*. Y es evidente que para resolver si el derecho ha resultado o no vulnerado es preciso antes que nada comprobar si la injerencia se ha llevado a cabo respecto de datos, ámbitos o zonas que puedan calificarse de «íntimas». Sólo si la respuesta es afirmativa o, lo que es igual, si estamos dentro del *aspecto material* del derecho, es posible afirmar que ha existido intromisión en la intimidad y, por tanto, será preciso dilucidar si dicha intromisión puede o no calificarse como «ilegítima»; porque —no me cansaré de repetirlo—, la mera intromisión en la intimidad no implica vulneración del derecho. Pues bien, como hemos visto, lo primero que hace la STC 110/1984 es descartar que los datos económicos reclamados por la Administración tributaria en el supuesto enjuiciado —los extractos de las cuentas bancarias del recurrente— constituyan «intimidad» desde la perspectiva constitucional. Ahora bien, aunque considera que la «simple exhibición» de las certificaciones de las entidades de crédito que contienen los extractos de las cuentas bancarias no puede *afectar* a la intimidad, el Tribunal da la razón al demandante de amparo en que «la petición de justificación de las operaciones de la cuenta»

vida privada estaba en disputa (*Funke*, § 48; *Crémieux*, § 31; *Miailhe*, § 28). Ya anteriormente, en el caso *X c. Bélgica* (conocido como asunto *Hardy-Spirlet*, de 7 de diciembre de 1982), ante el requerimiento efectuado a un contribuyente por las autoridades tributarias belgas para que aportara la información relativa al uso de los ingresos procedentes de la venta de diversas propiedades y la posterior exigencia de una explicación detallada de su gasto personal ante la insuficiencia de la información inicialmente suministrada, la Comisión había estimado que la solicitud al recurrente de una lista en la que se detallaran sus gastos personales constituía una injerencia en su derecho a la vida privada reconocido en el art. 8.1 del CEDH. Por otra parte, como es sabido, el TEDH ha afirmado la posibilidad de que se desarrolle «vida privada» en las relaciones sociales y profesionales [Sentencia de 16 de diciembre de 1992, asunto *Niemietz c. Alemania*, § 2a].

(FJ. 6) sí podría desvelar intimidad personal o familiar del obligado tributario (113).

No creo que pueda afirmarse —como habitualmente se hace— que el ATC 642/1986 modificó la doctrina sentada en la STC 110/1984. Y es que, como he señalado más arriba, considero que del final del FJ. 3 se desprende claramente que la *ratio decidendi* no es otra que la «irrelevancia para la intimidad personal y familiar del contribuyente de la aportación» de los datos que se reclamaban en el caso enjuiciado (los «intereses de todo tipo de cuentas, imposiciones y depósitos»). Ciertamente, al comienzo del FJ. 3 se afirma —en lo que se dice es una mera reiteración de la respuesta que se dio en la STC 110/1984— que «no hay duda de que, en principio, los datos relativos a la situación económica de una persona, y, entre ellas, los que tienen su reflejo en las distintas operaciones bancarias en las que figura como titular, entran dentro de la intimidad constitucionalmente protegida». No obstante, la cautela con la que se hace la proposición (se dice «en principio») y la remisión expresa a la doctrina sentada en la STC 110/1984 permiten entender que no se pretendía decir otra cosa distinta a la que se sostuvo en dicha Sentencia, a saber: que sólo cuando se exige la *justificación* de ciertos datos económicos se puede incidir en la intimidad (114). En fin, a las anteriores consideraciones hay que añadir otra, no de menor calado: resulta como poco estridente afirmar que un Auto dictado por una Sección del Tribunal (la Sección Cuarta, Sala Segunda), compuesta, como es sabido, por tres Magistrados, que acuerda la inadmisión del recurso de amparo interpuesto y el archivo de las actuaciones, modifica la doctrina sentada en una Sentencia dictada por una de las Salas del Tribunal.

Donde sí creo que el Tribunal matiza su doctrina es en la STC 142/1993, en la que el Pleno aclara que aunque la STC 110/1984 «no ha excluido que en la intimidad protegida en el art. 18.1 C.E. pueden incluirse también datos de carácter económico, pero cuya reserva a su vez puede limitarse, en el caso examinado, en favor de la Hacienda Pública», «la protección constitucional de la reserva de esos datos económicos como «íntimos», está en función de la protección de la privacidad, que es también protección de la libertad y de las posibilidades de autorrealización del individuo». De manera que, para el Tribunal «[l]o decisivo para determinar la licitud o ilicitud de esta circulación no es un incondicionado y absoluto derecho a la preservación de la reserva sobre los datos económicos

(113) En el FJ. 8 el Tribunal insiste en que «[e]s 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».

(114) No estoy de acuerdo, pues, con Lucas Durán cuando señala que «la ambigüedad que impregna la comentada Sentencia —se refiere a la STC 110/1984— viene a ser disipada por el ATC 642/1986, de 23 de julio (FJ. 3.º)» (*El acceso a los datos...*, cit., pág. 109). De mi misma opinión parece ser J. R. RUIZ GARCÍA: *Secreto bancario...*, cit., págs. 68-69.

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. Este fenómeno —concluye el Tribunal— ha sido destacado en nuestra STC 110/1984 en la que se ha advertido 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» (FJ. 9; la cursiva es mía). Como hemos visto, también en relación con los «hechos referidos a las relaciones sociales y profesionales en que el trabajador desarrolla su actividad» las SSTC 202/1999 (FJ. 2) y 98/2000 (FJ. 6) expresan que «mediante un análisis detallado y conjunto de esos hechos, es factible en ocasiones acceder a informaciones atinentes a la vida íntima y familiar del trabajador». En suma, a mi juicio, a partir de la STC 142/1993 había que entender que, aunque los datos económicos no constituyen en sí mismos intimidad, la petición de *justificación* de algunos de ellos (STC 110/1984) o el análisis detallado y conjunto de los mismos (STC 142/1993) pueden incidir en la intimidad constitucionalmente protegida.

No constando en la demanda de amparo que al recurrente se le hubiera reclamado la justificación de las operaciones de la cuenta, el Tribunal no tenía por qué haberse pronunciado sobre este particular, dado que, conforme ha advertido reiteradamente, «el recurso de amparo tiene como finalidad reparar lesiones reales, efectivas e individualizadas de los derechos fundamentales, no prevenir las futuras, eventuales o hipotéticas (entre muchas otras, SSTC 83/2000, de 27 de marzo, FFJJ. 2 y 3; 78/1997, de 21 de abril, FFJ. 3 y 4; 114/1995, de 6 de julio, FJ. 2; y 37/1989, de 15 de febrero, FJ. 6)» (STC 47/2001, FJ. 9) (115). Así lo deja claro el máximo intérprete de la Constitución en el FJ. 6 de la STC 110/1984 (116), aunque, finalmente, en atención a las alegaciones que hacía el recurrente acerca de la Ley que autorizaba la investigación de las cuentas bancarias y sobre el derecho a la intimidad, el Tribunal encontró que «no resulta[ba] superfluo formular algunas observaciones sobre esta cuestión». En definitiva —he aquí adonde quería llegar—, a mi juicio, frente a lo que estiman el Profesor Escribano y gran parte de la doctrina, un

(115) No «basta, pues —prosigue la Sentencia— “con el peligro, más o menos probable, sino que es requisito *sine qua non* el resultado dañoso para la libertad o el derecho fundamental” (STC 186/1995, de 11 de diciembre, FJ. 4)» (FJ. 9).

(116) «Una primera observación —dice el Tribunal— es que desde este punto de vista el recurso no se plantea tanto frente a una presunta vulneración actual del derecho a la intimidad como en previsión de vulneraciones futuras y eventuales. Pero el recurso de amparo no tiene carácter cautelar, y este Tribunal no puede pronunciarse sobre lesiones de un derecho fundamental que aún no se ha producido» (FJ. 6).

análisis riguroso de la Sentencia que tenga en cuenta la finalidad del recurso de amparo regulado en los arts. 41 a 58 de la LOTC, lleva a la conclusión de que ni la posibilidad de limitación del derecho a la intimidad que autorizaría el art. 31.1 CE ni, muchísimo menos, la «prevalencia» —a la que tanto se alude— del deber de contribuir frente al derecho fundamental, constituyen la *ratio decidendi* de la Sentencia (117). Pero digo más: a mi juicio, ni siquiera constituyen *obiter dicta*, porque, ni en la STC 110/1984 se alude *stricto sensu* a la *limitación* del derecho a la intimidad, ni, desde luego, se afirma la *prevalencia* del 31.1 CE sobre el 18.1 CE. A explicar las afirmaciones que acabo de hacer dedico las siguientes líneas.

3. *La delimitación negativa del aspecto jurídico del derecho a la intimidad y positiva del deber de contribuir. La aplicación de los principios de unidad de la Constitución y de la concordancia práctica*
 - a) *La pretendida actividad de limitación del Tribunal Constitucional en la STC 110/1984 y el ATC 642/1986*

Acabo de mostrar cómo en la STC 110/1984 el Tribunal Constitucional *delimita* el derecho a la intimidad, concretamente, el *aspecto material* del mismo. Labor de delimitación que se lleva a cabo mediante una interpretación de los términos que emplea el art. 18.1 CE («intimidad personal y familiar») teniendo en cuenta el sentido propio de los mismos y la realidad social del tiempo en que la norma constitucional debía ser aplicada, realidad social que, sin duda, ha cambiado casi veinte años después. El Profesor Escribano y otros autores, sin embargo, mantienen que tanto en la citada Sentencia como en el ATC 642/1986 se viene a «explicitar una prevalencia del deber de contribuir que justificaría esa *limitación* del derecho a la intimidad» (118), tanto que éste *cedería* en virtud del mandato constitucional que establece el art. 31.1 CE (119). Ciertamente, un análisis que se centre en las palabras que emplea el Tribunal puede llevar a esta conclusión que —ya en este momento— me atrevo a calificar de errónea. Por lo que a la STC 110/1984 se refiere, ya vimos que en el FJ. 5 se hace con carácter general la inexacta afirmación de que «no existen derechos ilimitados», de manera que «[t]odo derecho tiene sus *límites*»; y, con re-

(117) «Será, al cabo, el respeto al principio de generalidad como legitimador del tributo —señala ESCRIBANO— la *ratio decidendi* del Tribunal» (*Algunas propuestas metodológicas...*), cit., pág. 35).

(118) *Idem*, pág. 34.

(119) *Idem*, pág. 35.

lación al derecho a la intimidad, que «ante el Fisco operaría un *límite* justificado de ese derecho». Mensaje este que en el FJ. 8 se reitera con igual rotundidad y mayor precisión al señalar que «este derecho, al igual que los demás, 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».

Como he dicho, también el ATC 642/1986 habla de «límites». Concretamente, en el FJ. 3, después de señalar que el problema planteado exige «una clarificación en relación con los *límites* o contenido básico del derecho fundamental» a la intimidad, la Sección Cuarta (Sala Segunda) del Tribunal señala: «si no hay duda de que, en principio, los datos relativos a la situación económica de una persona, y, entre ellas, los que tienen su reflejo en las distintas operaciones bancarias en las que figura como titular, entran dentro de la intimidad constitucionalmente protegida, no puede haberla tampoco en que la Administración está habilitada, también desde el plano constitucional (art. 31.1 de la CE), para exigir determinados datos relativos a la situación económica de los contribuyentes». Y algo más adelante, en el mismo FJ. 3, se advierte que «los *límites* que han de reconocerse al invocado derecho a la intimidad juegan y se aplican también en aquellos casos en que sea la entidad de crédito la obligada a facilitar la información requerida por el Fisco».

b) *No existe actividad de limitación sino mera delimitación del derecho en la STC 110/1984 y el ATC 642/1986*

Queda claro, por consiguiente, que tanto en la STC 110/1984 como en el ATC 642/1986 se habla de «limitación» del derecho fundamental a la intimidad. A mi juicio, sin embargo, es evidente que cuando en dichas resoluciones se afirma que el derecho a la intimidad garantizado en el art. 18.1 CE viene *limitado* por el deber de contribuir establecido en el art. 31.1 CE no se está haciendo en realidad otra cosa que fijar o, si se prefiere, *delimitar* los contornos del derecho fundamental —concretamente, su *aspecto jurídico*— apoyándose para ello, no en los propios términos del art. 18.1 CE (como hace el Tribunal cuando determina el *aspecto material* del derecho), sino en otro precepto constitucional: el art. 31.1 CE. Entiendo que existen varios argumentos que apoyan esta traducción de las citadas decisiones. En primer lugar, que, como es sabido, el Tribunal Constitucional no *limita* (en el sentido que hemos dado a esta expresión) derechos fundamentales, sino que, en todo caso, explicita —*deli-*

mita— cuál es el contenido constitucional o el esencial de los mismos que se deriva de la Norma suprema. Obviamente puede y debe enjuiciar en los procesos constitucionales la limitación o reducción del contenido constitucionalmente posible del derecho fundamental que haya hecho el legislador para constatar que en la regulación del derecho no se ha afectado a su contenido esencial. Pero es evidente que esto no es lo que hace la STC 110/1984 cuando afirma en abstracto —esto es, sin referencia a norma legal alguna— que «ante el Fisco» opera «un límite justificado» del derecho a la intimidad (FJ. 5), o que los límites del citado derecho «vienen marcados por el deber de todos de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas» (FJ. 8); ni lo que hace el ATC 642/1986 cuando señala que la Administración está habilitada, también desde el plano constitucional (art. 31.1 de la CE), para exigir determinados datos que «entran dentro de la intimidad constitucionalmente protegida» (FJ. 3).

En segundo lugar, a la misma conclusión se llegará si se repara en que en la citadas decisiones, del mismo modo que en la STC 143/1994 (cito sólo las que resuelven sobre materia tributaria), el Tribunal Constitucional se limita a aplicar los principios de *unidad de la Constitución* y de la *concordancia práctica*. En mi opinión, efectivamente, en todos los pronunciamientos a los que he aludido el Tribunal no hace otra cosa que rechazar la concepción *material* del derecho a la intimidad, esto es, la tesis —latente, como después diré, en la mayoría de las críticas que se hacen de la STC 110/1984— que lo identifica con el derecho a reservar, frente a todos y sean cuales fueren las circunstancias que concurran, la información, ámbito o zona que pueda considerarse íntima. Y lo hace poniendo de manifiesto que una interpretación que otorga un alcance tan amplio al *contenido del derecho* fundamental no resulta compatible con la Constitución porque supone obviar —entre otros derechos, bienes y valores establecidos en la misma— el deber de contribuir tutelado en el art. 31.1 CE. Intentaré expresar en las líneas que siguen el razonamiento lógico, impecable *desde el punto de vista de la hermenéutica constitucional*, que conduce al Tribunal Constitucional a esta conclusión; razonamiento que, naturalmente, sólo se halla implícito en la sentencia.

No es dudoso que la STC 110/1984 y el ATC 642/1986 parten de dos premisas. La primera de ellas es que el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos establecido en el art. 31.1 CE implica inexorablemente el reconocimiento de la facultad de la Administración tributaria de reclamar de los obligados tributarios los datos con trascendencia tributaria en orden a determinar el grado de cumplimiento de sus obligaciones tributarias (liquidando, en su caso, la cuota dejada de ingresar y los correspondientes intereses de demora), así como el establecimiento de un correlativo deber de éstos de facilitar a la Administración dicha información; *delimitación positiva* del deber de contri-

buir que, como hemos visto, se expresa en los FF.JJ. 3 y 8 de la STC 110/1984, y en el FJ. 3 del ATC 642/1986. La segunda premisa de la que arrancan las citadas resoluciones es que a través de la información con trascendencia tributaria que se reclama de los obligados tributarios *pueden llegar a conocerse* datos de naturaleza íntima desde la perspectiva del art. 18.1 CE; aunque insisto en que después de la STC 47/2001 puede afirmarse que el Tribunal Constitucional considera que los propios datos económicos se integran dentro del *aspecto material* del derecho, es decir, constituyen intimidad (120).

Pues bien, partiendo de que la información reclamada por la Administración tributaria además de tener naturaleza económica siempre puede desvelar intimidad o —si se prefiere la actual doctrina del Tribunal— *constituye intimidad* en el sentido del art. 18.1 CE, el máximo intérprete de la Constitución llega a la conclusión de que concebir el derecho a la intimidad como un derecho a la *reserva* de los datos íntimos significa tanto como anular el deber de todos de facilitar a la Administración la información con trascendencia tributaria deducible del art. 31.1 CE. Y una definición del derecho a la intimidad que implica la supresión de un precepto constitucional —el art. 31.1 CE— debe calificarse como manifiestamente errónea, en tanto que soslaya dos reglas absolutamente ineludibles en la hermenéutica constitucional: los principios de *unidad de la Constitución* y de la *concordancia práctica*.

En efecto, como pusiera de manifiesto Konrad Hesse, el primero de los criterios que hay que tener en consideración si se quiere hacer una correcta interpretación constitucional es el principio de *unidad de la Constitución*. Los elementos de la Ley Fundamental —señala el Profesor de Friburgo— «se hallan en una situación de mutua interacción y dependencia, y sólo el juego global de todos produce el conjunto de la conformación concreta de la Comunidad por parte de la Constitución. Ello —prosigue— no significa que este juego global se halle libre de tensiones y contradicciones, pero sí que la Constitución solo puede ser comprendida e interpretada correctamente cuando se la entiende, en este sentido, como *unidad*, y que el Derecho constitucional se halla orientado en mucha mayor medida hacia la coordinación que no hacia el deslinde y el

(120) La actual doctrina podría expresarse con los términos que se emplearan por primera vez en el ATC 642/1986: «no hay duda de que, en principio, los datos relativos a la situación económica de una persona, (...), entran dentro de la intimidad constitucionalmente protegida». Insisto, no obstante, una vez más, en que no puede afirmarse que con esta afirmación que, a mi juicio, constituyó mero *obiter dicta*, fue tomada por una Sección del Tribunal (la Sección Cuarta de la Sala Segunda), declaraba la inadmisión del recurso de amparo planteado y, en fin, se remitía a la STC 110/1984, el Tribunal Constitucional modificara la doctrina que sentara en dicha sentencia.

acotamiento» (121). Y añade: «La relación e interdependencia existentes entre los distintos elementos de la Constitución (...) obligan a no contemplar en ningún caso sólo la norma aislada sino siempre además en el conjunto en el que debe ser situada; *todas las normas constitucionales han de ser interpretadas de tal manera que se eviten contradicciones con otras normas constitucionales*. La única solución del problema coherente con este principio es la que se encuentre en consonancia con las decisiones básicas de la Constitución y evite su limitación unilateral a aspectos parciales» (122).

La interpretación de cualquier precepto constitucional que reconozca un derecho o garantía, pues, debe hacerse teniendo en consideración el principio de *unidad de la Constitución*, partiendo, en fin, de que la Norma fundamental es un todo, que cualquier intento de descifrar cualquiera de sus preceptos sin tener en cuenta los restantes está condenado al más estrepitoso de los fracasos. A este principio —que, en definitiva, «no es más que el viejo principio de la interpretación sistemática» (123)— hizo referencia nuestro Tribunal Constitucional en uno de sus primeros pronunciamientos al señalar que «los preceptos constitucionales no pueden ser interpretados aisladamente y desde sí mismos, sino siempre en relación con otros preceptos y con la unidad de la propia Constitución en la que están articulados» (ATC 60/1981, de 17 de junio, FJ. 2) (124).

El contenido y alcance de los derechos fundamentales, pues, tiene que determinarse considerando —entre otras cosas— el resto de la Constitución, los otros derechos, principios y valores que la Norma Suprema establece. *Y entre estos está, con una especial fuerza en un Estado social, el deber de contribuir establecido en el art. 31.1 CE*; un deber sin cuya imposición y tutela no sería posible garantizar los derechos de «tercera generación» que nuestra Constitución reconoce (a la educación, a la cultura, a la protección social, etc.), los objetivos de política social y económica que persigue y, en definitiva, la redistri-

(121) K. HESSE: *Escritos de Derecho constitucional...*, cit., pág. 17.

(122) *Idem*, pág. 45. La cursiva en este último párrafo es mía.

(123) *Cfr.* V. FERRERES COMELLA: *Justicia constitucional y democracia*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 1997, pág. 40.

(124) La interpretación del alcance y contenido de los derechos fundamentales —dijo más tarde el Tribunal— «ha de hacerse considerando la Constitución como un todo en el que cada precepto encuentra su sentido pleno valorándolo en relación con los demás; es decir, de acuerdo con una interpretación sistemática» (STC 5/1983, de 4 de febrero, FJ. 3, y ATC 68/1996, de 25 de marzo, FJ. 8). En fin, la STC 19/1987, de 17 de febrero, FJ. 4, señala que la «integridad de la Constitución y del orden por ella introducido en nuestro Derecho quedaría ciertamente menoscabada si cualquiera de sus prescripciones quisiera, imponiéndose a costa de la unidad de la Norma fundamental, sobreponerse a lo dispuesto por la propia Constitución en otro de sus preceptos, y esta advertencia ha de servir de guía para el legislador, y para nosotros».

bución de la riqueza —el Derecho financiero y tributario es, ante todo, un *Derecho redistributivo*— o, lo que es igual, la consecución de la igualdad material, la (verdadera) libertad y la justicia que, conforme al art. 1.1 CE, constituyen «valores superiores» del ordenamiento jurídico español (125). Por tanto, cuando se interpretan los preceptos de la Constitución que establecen derechos y garantías de los ciudadanos, hay que tener en cuenta, ineluctablemente, la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, en tanto que constituye un valor reconocido en la Constitución.

Una vez que llegamos a la conclusión de que en la delimitación del derecho a la intimidad hay que tener en cuenta el deber de contribuir establecido en el art. 31.1 CE, dicha tarea debe realizarse teniendo en cuenta el *principio de la concordancia práctica*. Conforme a dicho principio —señala Hesse— «los bienes jurídicos constitucionalmente protegidos deben ser coordinados de tal modo en la solución del problema que todos ellos conserven su entidad. Allí donde se produzcan colisiones no se debe, a través de una precipitada «ponderación de valores», realizar el uno a costa del otro. Por el contrario, el principio de la unidad de la Constitución exige una labor de «optimación»: se hace preciso establecer los límites de *ambos* bienes a fin de que ambos alcancen una efectividad óptima. La fijación de límites —concluye— debe responder en cada caso concreto al principio de proporcionalidad; no debe ir más allá de lo que venga exigido por la realización de la concordancia entre ambos bienes jurídicos» (126).

En definitiva, como lúcidamente ha explicado Jiménez Campo, la regla o principio de la concordancia práctica —que, con el mismo apelativo, ha venido exigiendo explícitamente el Tribunal Constitucional en reiterada jurisprudencia, entre la que caben citar las SSTC 199/1987, de 16 de diciembre (FJ. 7), 62/1989, de 3 de abril (FJ. 3), 124/1989, de 7 de julio (FJ. 4), 60/1991, de 4 de marzo (FJ. 5), 74/1991, de 8 de abril (FJ. 5) y 12/1992, de 27 de enero (FJ. 3)— exige «que los preceptos constitucionales, y los bienes e intereses por ellos protegidos, sean, todos ellos, salvaguardados en la solución del caso, sin dar lugar, por lo tanto, a lo que llama Hesse una «apresurada ponderación» entre unos y otros que concluya en la excluyente afirmación de un precepto y en el consiguiente relegamiento de otro u otros» (127).

(125) Véanse las reflexiones que sobre el particular hice en «Interés fiscal y Estatuto del contribuyente», *Civitas (REDF)*, núm. 80 (1993), págs. 597-599.

(126) K. HESSE: *Escritos de Derecho Constitucional*, cit., págs. 45-46. «Proporcionalidad» —advierte el autor— significa en este contexto una relación entre dos magnitudes variables, concretamente aquella que mejor responda a dicha tarea de optimación, no pues una relación entre un «objetivo» constante y uno o más «medios» variables (*obr. cit.*, pág. 46).

(127) J. JIMÉNEZ CAMPO: «Interpretación de la Constitución», voz de la *Enciclopedia jurídica básica*, vol. III, Civitas, Madrid, 1995, pág. 3689. Acerca del principio de concordancia

El principio de la concordancia práctica, pues, impide que en la determinación del contenido del derecho a la intimidad se vacíe de contenido el deber de contribuir establecido en el art. 31.1 CE, deber cuyo cumplimiento —repito una vez más— conlleva necesariamente la obligación de todos de colaborar con la Hacienda Pública proporcionando los datos económicos que se le reclamen. Y esto es precisamente lo que sucedería si se identificase el contenido constitucional del citado derecho fundamental con un derecho del ciudadano a reservar frente a las autoridades financieras la información económica que pudiera desvelar intimidad, porque la información con trascendencia tributaria que pueden reclamar los funcionarios y órganos de la Administración tributaria tiene carácter íntimo.

En definitiva, una interpretación respetuosa con los criterios de la hermenéutica constitucional reclama que en la delimitación del contenido del derecho a la intimidad garantizado en el art. 18.1 CE se tenga en cuenta, no sólo el bien jurídico que se pretende en última instancia tutelar con su reconocimiento (la reserva frente a la acción y conocimiento de los demás de un ámbito propio) (128), sino también el resto de los preceptos constitucionales, entre ellos el deber de contribuir establecido en el art. 31.1 CE, que es tanto como decir, el deber de facilitar datos con trascendencia tributaria a los órganos de la Hacienda Pública. Y ello impide llegar a la conclusión de que el derecho a la intimidad constituye un derecho a reservarse la información económica frente a la Administración.

Pues bien, estoy convencido de que si se examina la STC 110/1984 —permítaseme decirlo así— *con los ojos de un constitucionalista*, se concluye sin dificultad que el Tribunal Constitucional, lejos de ponderar bienes, primando unos sobre otros, se limita a *definir los contornos* del derecho fundamental garantizado en el art. 18.1 CE teniendo en cuenta el deber establecido en el art. 31.1 CE, llegando a la única conclusión posible si se atiende a los principios de unidad de la Constitución y de la concordancia práctica, a saber: que el reconocimiento constitucional de un deber de contribuir y, por tanto, de facilitar a la Administración tributaria la información económica, impide entender que el derecho a la intimidad faculta a los obligados tributarios a reservar los datos económicos frente al Fisco. Esto es indudablemente lo que *pretende decir* el Tribunal en el FJ. 3 de dicha Sentencia cuando proclama que el derecho de la Administración a «exigir los datos relativos a la situación económica de un contribuyente» tiene «un firme apoyo constitucional en el art. 31.1 de la

práctica véase también G. ZAGREBELSKY: *El derecho dúctil*, Editorial Trotta, Madrid, 1995, pág. 16.

(128) *Cfr.* SSTC 231/1988, FJ. 3; 142/1993, FJ. 7.

Norma fundamental»; y es, clarísimamente, lo que *dice* el Tribunal, cuando en el FJ. 8 subraya que el derecho a la intimidad «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».

Más nítidos son aún si cabe los signos de que el Tribunal Constitucional no *pondera*, sino *delimita*, en el ATC 642/1986. Repárese, en efecto, en que antes de declarar en el FJ. 3 que el art. 31.1 CE habilita a la Administración para exigir los datos relativos a la situación económica de los contribuyentes aunque aquéllos entren «dentro de la intimidad constitucionalmente protegida», la Sección Cuarta del Tribunal advierte que lo que se va a hacer no es más que una «clarificación en relación con los límites o *contenido básico* del derecho fundamental» a la intimidad; y que al final del mismo FJ. 3 la Sección, a modo de resumen, pone de manifiesto que el derecho a la intimidad «*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 (...)» (129). En fin, si se analiza con la *perspectiva adecuada*, estoy seguro de que también se interpretará que la Sala Primera del Tribunal no hace otra cosa que *delimitar* el derecho a la intimidad teniendo en cuenta el deber de contribuir cuando en la STC 143/1994 afirma que «no hay un derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del contribuyente, con relevancia fiscal», esgrimible ante la Administración u otros poderes públicos, «puesto que, si lo hubiera, se haría imposible toda actividad general prevista en el art. 31.1 CE», «que es un objetivo claramente legítimo desde la perspectiva constitucional» (FJ. 6) (130).

En fin, que es preciso tener en cuenta el resto de los preceptos constitucionales —incluido, naturalmente, el art. 31.1 CE— no tanto para *limitar* sino para *delimitar* el perímetro del derecho fundamental a la intimidad es algo que ha reconocido expresamente el Tribunal Constitucional en la reciente STC 156/2001, de 2 de julio, al señalar en el FJ. 4 que «el derecho fundamental a la intimidad, al igual que los demás derechos fundamentales, no es absoluto, sino que se encuentra *delimitado* por los demás derechos fundamentales y bienes

(129) Recogiendo esta afirmación, la STC 76/1990 reitera que el derecho a la intimidad personal «*no puede entenderse de tal modo* que constituya un obstáculo que haga imposible o dificulte el cumplimiento del deber declarado en el art. 31 de la Constitución» (FJ. 10; la cursiva y la negrita son mías).

(130) En todos los extractos de decisiones del Tribunal Constitucional que figuran en el texto la cursiva y la negrita son mías.

jurídicos constitucionalmente protegidos» (131). Y es que, como señalara Ignacio de Otto, «en rigor, el contenido de la protección otorgada por el derecho fundamental no es tan sólo el que resulta de la norma que lo reconoce sino el que viene dado por la articulación de esa norma con las restantes de la Constitución de la que forma parte en pie de igualdad y que pueden incidir sobre la porción de realidad a la que el derecho se refiere» (132).

c) *Ni el deber de contribuir «prevalece» ni el derecho a la intimidad puede «ceder»*

No existe pues, claramente, en las decisiones examinadas, frente a lo que —en la línea de la doctrina mayoritaria— afirma el Profesor Escribano, ninguna labor de *ponderación* del derecho a la intimidad y el deber de contribuir con el fin de determinar el peso que debe otorgarse a cada uno de ellos, sino una simple *delimitación* positiva del deber de contribuir y otra negativa del derecho a la intimidad, de la que resulta una armonización de los mismos. Tampoco es posible deducir de tales pronunciamientos la *prevalencia* del citado deber constitucional frente al derecho fundamental, sino la pura constatación por el Tribunal Constitucional de que derivando del art. 31.1 CE el deber de facilitar a la Administración tributaria los datos con trascendencia tributaria, el art. 18.1 CE no puede amparar la reserva de los datos económicos aunque éstos tengan carácter íntimo, porque esto supondría aceptar, en desprecio de los principios hermenéuticos más elementales, la existencia de una contradicción entre dos preceptos constitucionales. Y, por supuesto, ni en las resoluciones analizadas se afirma que el *derecho* a la intimidad *ceda* (ni siquiera, pese a lo que sos-

(131) La cursiva y la negrita son mías. Que en la delimitación de los derechos fundamentales es preciso tener en cuenta, no sólo el precepto en el que se reconoce el derecho, sino también el resto de los preceptos constitucionales en virtud de la unidad de la Constitución, es algo que ha afirmado el Tribunal Constitucional en decisiones como la STC 5/1983 al señalar: «La interpretación del alcance y contenido del derecho fundamental... ha de hacerse considerando la Constitución como un todo, en el que cada precepto encuentra su sentido pleno valorándolo en relación con los demás; es decir, de acuerdo con una interpretación sistemática» (FJ. 3).

(132) I. DE OTTO PARDO: *La regulación del ejercicio...*, cit., pág. 144. Véase también sobre este particular, J. JIMÉNEZ CAMPO: *Derechos fundamentales...*, cit., págs. 39-40. Pone de manifiesto la posibilidad de «recurrir a normas constitucionales no incluidas en el título I para determinar con mayor precisión el alcance del contenido de los derechos», M. MEDINA GUERRERO: *La vinculación negativa...*, cit., pág. 13. Señala, sin embargo, que para delimitar el ámbito protegido por el derecho fundamental debe acudir «en primer lugar, sobre todo, a la norma constitucional que lo contiene», R. NARANJO DE LA CRUZ: *Los límites de los derechos...*, cit., pág. 36.

tiene Escribano, en el ATC 642/1986) (133), ni, a la luz de los arts. 10 y 53.1, ambos de la CE, es posible interpretar que un derecho fundamental sucumbe ante otro bien o valor constitucional, ni siquiera ante otro derecho fundamental. Ciertamente, el Tribunal Constitucional ha afirmado en muchas ocasiones —demasiadas— que los derechos fundamentales pueden «ceder» o «sacrificarse» ante la necesidad de preservar otros bienes o valores reconocidos en la Constitución (134); estamos, sin embargo, ante una de esas veces en las que el mal uso del lenguaje crea confusión donde no debiera haberla si en las proposiciones se utilizaran los términos correctos. Y es que, basta un análisis sereno (y, desde luego, *desde la óptica constitucional*) de la citada jurisprudencia constitucional para comprobar que cuando el máximo intérprete de nuestra Constitución habla de «sacrificio» del derecho o —lo que es más común— afirma que este «cede», bien está *delimitando* el derecho (es decir, está afirmando que no resulta aplicable) (135), bien está aludiendo a la posibilidad de que el mismo resulte *limitado* por el legislador (136). Sea como fuere esta con-

(133) En efecto, basta la simple lectura del ATC 642/1986 para constatar que en el mismo no se afirma que el *derecho a la intimidad* cede ante el deber de contribuir, sino que «el secreto bancario, que alcanza su normal desenvolvimiento en las relaciones entre la Banca y sus clientes y otros terceros, cede ante exigencias genéricas como las legalmente expresadas en la Ley preconstitucional 50/1977, de 14 de noviembre». Y la Sección Cuarta del Tribunal puede hacer esta afirmación sin obviar al mismo tiempo el art. 53.1 CE porque, como recuerda sólo unas líneas antes (citando la STC 110/1984, FJ. 11), no existe en nuestro Derecho «una consagración explícita y reforzada de este tipo de secreto, como la hay del secreto profesional» (FJ. 3). Desde mi punto de vista, no es correcto, pues, afirmar, como hace Escribano, citando el ATC 642/1986, que «el derecho a la intimidad contenido en el art. 18.1 CE contenga y acoja el secreto bancario» (*Algunas propuestas metodológicas...*, cit., pág. 35); lo que dice el citado Auto es que «cabe conectar, en cuanto a su fundamento, el secreto bancario con el derecho a la intimidad» (FJ. 3), lo cual, obviamente, no es lo mismo.

(134) La fórmula que sigue —u otra parecida— es la que se emplea con frecuencia: «los derechos fundamentales reconocidos por la Constitución sólo pueden ceder ante los límites que la propia Constitución expresamente imponga, o ante los que de manera mediata o indirecta se infieran de la misma al resultar justificados por la necesidad de preservar otros derechos o bienes jurídicamente protegidos» (STC 58/1998, de 16 de marzo, FJ. 3; en el mismo sentido, entre muchas otras que aluden a la intimidad, SSTC 120/1990, de 17 de junio, FJ. 8; 137/1990, de 19 de julio, FJ. 6; 143/1994, de 9 de mayo, FJ. 6; 141/1999, de 22 de julio, FJ. 4; 98/2000, de 10 de abril, FJ. 5; 115/2000, de 10 de mayo, FJ. 9, *in fine*; 186/2000, de 10 de julio, FJ. 5; y 292/2000, de 30 de noviembre, FJ. 11).

(135) *Cfr.* SSTC 50/1995, FJ. 5; STC 133/1995, de 25 de septiembre, FJ. 4; y 129/1996, FJ. 5.

(136) Queda claro que se refiere a la *limitación* de derechos fundamentales cuando tras afirmar que estos pueden «ceder», se precisa que «las *limitaciones* que se establezcan no pueden obstruir el derecho “más allá de lo razonable”» (entre otras, SSTC 120/1990, FJ. 8; 137/1990, FJ. 6; y 58/1998, FJ. 3). O cuando se afirma que los derechos fundamentales pueden «ceder ante intereses constitucionalmente relevantes, siempre que el *recorte* que aquél haya de experimentar

fusión terminológica ni siquiera se plantea normalmente con el derecho a la intimidad, porque, salvo en contadas ocasiones en las que ha incurrido en un *lapsus calami* (137), nuestro Tribunal Constitucional no afirma que, ante la necesidad de preservar otros derechos o valores, ceda el «derecho a la intimidad» —lo que, evidentemente, no es posible—, sino algo muy distinto: la «intimidad» (138). Como explicaré en unos instantes, la que acabo de hacer es una precisión de extraordinaria importancia.

Frente a lo que mantiene el Profesor Escribano, no es, por consiguiente, el de «interés prevalente» —prioritario, en definitiva, frente a los derechos fundamentales como el derecho a la intimidad— el «papel que le atribuye el máximo intérprete de la Constitución al deber de contribuir» (139). Ni esta es una conclusión que se deduzca de un análisis *desde la perspectiva constitucional* de las Sentencias examinadas o de cualesquiera otras del Tribunal Constitucional, ni puede invocarse la «no ilimitación de los derechos contemplados en la Constitución» —afirmación que ya hemos visto que es falsa— para concluir que el derecho a la intimidad «cede» (como señalara Ignacio de Otto, «una limitación que desconozca el derecho *por definición nunca puede estar justificada*») (140), ni es compatible predicar la existencia de un «contenido esencial» o núcleo irreductible de los derechos (art. 53.1 CE) que debe «ser preservado de cualquier tipo de ponderación» y afirmar seguidamente que estos «ceden» ante el deber de contribuir establecido en el art. 53.1 CE (141), ni, en fin, la posición «preferente» que, de manera inequívoca, el máximo intérprete de nuestra Constitución atribuye a los derechos fundamentales, consiente hablar de primacía del interés fiscal frente al derecho fundamental a la intimidad o cualquier otro (142).

se revele como necesario para lograr el fin legítimo previsto, (...))» (SSTC 143/1994, FJ. 6; 98/2000, FJ. 5; 186/2000, FJ. 5; 292/2000, FJ. 11; y ATC 272/1998, de 3 de diciembre, FJ. 2). La cursiva es mía.

(137) Es el caso, por ejemplo, de la STC 207/1996, en la que se afirma «la posibilidad de un sacrificio de los derechos a la integridad física y a la intimidad» [FJ. 4 A)].

(138) Así, en la SSTC 37/1989 se afirma que «*la intimidad personal puede llegar a ceder*», que la «*afectación del ámbito de la intimidad es posible*» y que «*la intimidad quedó afectada o comprometida*» [FJ. 7; en los mismos términos, STC 57/1994, FJ. 5 B)]; y en las SSTC 20/1992, de 14 de febrero (FJ. 3), y 186/2000 (FJ. 3), se explican los supuestos en los que «*ese reducto de intimidad*» puede ceder.

(139) *Algunas propuestas metodológicas*, cit., págs. 30 y 34.

(140) I. DE OTTO Y PARDO: *La regulación del ejercicio...*, cit., pág. 127.

(141) Me remito, una vez más, a las consideraciones que sobre el particular hace I. DE OTTO Y PARDO: *La regulación del ejercicio...*, cit., págs. 125-127.

(142) Así, por ejemplo, el Tribunal Constitucional español ha fundamentado la ilegitimidad de las pruebas obtenidas violentando un derecho o libertad fundamental en la posición preferente

Pero es que, además, no me cabe la menor duda de que la afirmación de que el deber de contribuir *prevalece* frente al derecho a la intimidad desconoce los principios hermenéuticos constitucionales cuya aplicación se dice defender, muy claramente el de la *concordancia práctica* y, por ende, en última instancia, el principio del que deriva, el de *unidad de la Constitución*. Recuérdese, en efecto, que conforme a dicho principio «los bienes jurídicos constitucionalmente protegidos deben ser coordinados de tal modo *en la solución del problema que todos ellos conserven su entidad*. Allí donde se produzcan colisiones —afirma Hesse— no se debe, a través de una «precipitada «ponderación de valores», *realizar el uno a costa del otro*» (143). Pues bien, si se sostiene —como hace el Profesor Escribano— que el resultado de la ponderación del derecho a la intimidad garantizado en el art. 18.1 CE y el interés fiscal tutelado en el art. 31.1 CE es que el derecho fundamental *cede* ante el deber constitucional, ¿puede afirmarse que ambos bienes «conservan su entidad»? ¿No se está realizando «el uno a costa del otro»? ¿De verdad se está —tal y como exige el citado principio— estableciendo los límites de ambos bienes de manera que ambos «alcancen una efectividad óptima»? ¿No se está claramente —por utilizar los términos de Jiménez Campo— «afirmando» el art. 31.1 CE y «relegando» el art. 18.1 CE? (144). Considero que la obviedad de las respuestas a todos estos interrogantes me excusa de más comentarios sobre el particular.

d) *Una sinécdoque muy frecuente en la doctrina: la identificación del aspecto material del derecho a la intimidad con su contenido constitucional*

Soy consciente de que las anteriores reflexiones no pueden resultar convincentes si no se responde a la siguiente cuestión: si se asume que los datos económicos *constituyen* «intimidad» desde la perspectiva del art. 18.1 CE y al mismo tiempo se sostiene que la Administración tributaria puede reclamar cualesquiera datos económicos con el fin de tutelar el interés fiscal, ¿no estamos

de los derechos fundamentales en el ordenamiento, de su afirmada condición de «inviolables» (art. 10.1 CE) y de la necesidad institucional de no confirmar, reconociéndoles efectividad, sus contravenciones (SSTC 114/1984, de 29 de noviembre, FFJJ. 2 y 4; 85/1994, de 14 de marzo, FJ. 4; 127/1996, de 9 de julio, FJ. 3; 81/1998, de 2 de abril, FJ. 2; 49/1999, de 5 de abril, FJ. 12; y 94/1999, de 31 de mayo, FJ. 6).

(143) K. HESSE: *Escritos de Derecho Constitucional*, cit., pág. 45. La cursiva es mía.

(144) J. JIMÉNEZ CAMPO: *Interpretación de la Constitución*, cit., pág. 3689.

reconociendo en definitiva que el *derecho* a la intimidad (en este caso la «económica») *cede* ante el deber de contribuir? ¿Es que no *decae* el *derecho* a la intimidad cada vez que el ciudadano debe tolerar que, en la defensa de otros valores constitucionalizados, los poderes públicos conozcan datos, ámbitos o zonas de su cuerpo que puedan calificarse como «íntimas»? Y si es así, ¿cuál es entonces su contenido esencial?, ¿qué segmento de la vida queda vetado al conocimiento de los demás, incluido los poderes públicos? Este es el hilo argumental que llevó al Profesor García Añoveros a afirmar que, conforme a la doctrina sentada en la STC 110/1984, «la distribución justa de la carga fiscal prevalece sobre el derecho a la intimidad» (145), y seguramente es el que —tal vez inconscientemente— ha llevado a Escribano y a otros estudiosos del Derecho Financiero y Tributario a la misma conclusión. Pues bien, los interrogantes que acabo de plantear bien pueden responderse con la siguiente proposición: cuando se autoriza una injerencia del poder público en datos o ámbitos «íntimos» de un sujeto para la protección de otros valores constitucionales es posible afirmar que cede la «intimidad» del afectado (en tanto que el que fuera ámbito propio y reservado frente a la acción y conocimiento de los demás ha dejado de serlo para la Administración actuante), pero no se puede sostener que cede el «derecho» a la intimidad sin incurrir en una sinécdoque, esto es, sin confundir una parte del derecho —el que he llamado *aspecto material* (el conjunto de datos, espacios o zonas corporales que protege el derecho) con la totalidad del mismo o, lo que es igual, con su *contenido constitucional*. A mi juicio, es precisamente esta identificación del contenido del derecho a la intimidad con su aspecto material, tan arraigada en la doctrina (es el caso, *v.gr.*, de García Añoveros) (146), la que ha dado pie a la formulación en el ámbito tributario del conocido dilema que planteara por primera vez en 1988 el Profesor Ruiz García con el fin de demostrar que el derecho a la intimidad resulta inoperante como límite frente a la Administración tributaria, dilema que no por más conocido y aceptado entre quienes han analizado el deber colaboración tributaria [*v.gr.*, López Martínez (147) y Sesma Sánchez (148)], resulta menos falso.

(145) J. GARCÍA AÑOVEROS: *Una nueva Ley General Tributaria...*, cit., pág. 223 (en la misma línea, págs. 224-225).

(146) J. GARCÍA AÑOVEROS: «Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración Financiera», *Civitas (REDF)*, núm. 76 (1992), pág. 610. Y del mismo autor, *Una nueva Ley General Tributaria...*, cit., págs. 223-224.

(147) J. LÓPEZ MARTÍNEZ: *Los deberes de información...*, cit., pág. 137.

(148) B. SESMA SÁNCHEZ: *La obtención de Información...*, cit., pág. 187.

«[E]l intento de aplicar el reconocimiento de la intimidad como límite al deber de colaboración —señalaba Ruiz García— no ha sabido sustraerse a un dilema: o bien se adopta un criterio estricto de lo que constituye la intimidad personal, de su ámbito protegido, con lo que el concepto se ve privado de operatividad. O se adopta un criterio amplio susceptible de abarcar en principio los datos a que se refiere el deber de colaboración, pero en este caso se concluye subordinando tal concepto a otros valores constitucionales, como el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. En ambos casos —se concluye—, ya se adopte un criterio amplio o estricto, el resultado es el mismo: la insuficiencia del criterio de la protección de la intimidad personal para constituir un límite eficaz frente a la intromisión o la injerencia de la Administración tributaria» (149).

Y es que, como adelanté más atrás, una cosa es el *ámbito de intimidad constitucionalmente protegido* y otra el *contenido del derecho*. Mientras que el primero está constituido por las materias, ámbitos o zonas socialmente aceptadas como íntimas (*aspecto material* del derecho) —y, naturalmente, reconocidas como tales por los órganos judiciales y el máximo intérprete de nuestra Constitución—, el derecho que garantiza el art. 18.1 CE —y, digo más, el art. 8 CEDH— se materializa sólo y exclusivamente en la *prohibición de intromisión o cesión ilegítima (aspecto jurídico)* en dicho ámbito de intimidad. Dicho de otro modo: se puede incidir en el «ámbito de la intimidad» reconocido en el art. 18.1 CE sin vulnerar el «derecho a la intimidad» constitucionalmente protegido. Aunque pudiera parecer otra cosa, no hay en lo que acabo de hacer una tarea de *construcción* «dogmática» del derecho a la intimidad (150), sino mera *reproducción* —tras la oportuna tarea de interpretación *constitucional*— de la doctrina que reiteradamente viene manteniendo nuestro Tribunal Constitucional. En efecto, del examen detenido de la jurisprudencia constitucional sobre el derecho a la intimidad se desprende claramente que, mientras que la «intimidad personal y familiar» a que alude el art. 18.1 CE consiste en un «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» (SSTC 209/1988, de 10 de noviembre, FJ. 3; 143/1994, FJ. 6), el derecho a la intimidad protege únicamente frente a las «intromisiones» o «injercias» en la intimidad, o las cesiones de información «íntima», que deban considerarse «ilegítimas», entendiéndose por tales, entre otras, las «arbitra-

(149) J. R. RUIZ GARCÍA: *Secreto bancario...*, cit., págs. 69-70.

(150) Esta construcción del derecho es una de las labores que está realizando en su Tesis doctoral Esther Bueno Gallardo, a quien debo reconocer la co-titularidad de la mayoría de las observaciones que se contienen en este trabajo acerca del derecho a la intimidad garantizado en el art. 18.1 CE.

rias» o «ilegales». Así, ya en la STC 110/1984 el Tribunal Constitucional —*delimitando*, una vez más, el contenido del derecho a la intimidad (su *aspecto jurídico*)— señaló que «el art. 18.1 de la Constitución hay que entender que impide las injerencias en la intimidad “arbitrarias o ilegales”» (FJ. 8) (151), afectación ilegítima que el Tribunal consideró que no se había producido en el caso enjuiciado porque ésta tuvo lugar por «imperativos de interés público» (la tutela del art. 31.1 CE) y al amparo una ley (la Ley 50/1977) que establecía las garantías necesarias en el desarrollo de las actuaciones de obtención de información (152). Doctrina que ha reiterado en multitud de Sentencias posteriores en las que el Tribunal sólo ha reconocido que la incidencia en el ámbito de intimidad del recurrente ha supuesto afectación del derecho garantizado en el art. 18.1 CE cuando ha considerado aquélla como una «intromisión ilegítima» (entre muchas otras, SSTC 231/1988, FF.JJ. 5 a 10; 136/1989, de 19 de julio, FJ. 2; 172/1990, de 12 de noviembre, FJ. 3; 232/1993, de 12 de julio, FJ. 2; 57/1994, FF.JJ. 6 a 8; 115/2000, FJ. 4).

C) *Una interpretación de la STC 76/1990 conforme a los criterios, conceptos y normas constitucionales*

1. *La lectura mayoritaria de la STC 76/1990*

Como he señalado antes, el diagnóstico que han hecho el Profesor Escribano y la mayoría de la doctrina de nuestro país que ha escrito sobre el derecho a no autoincriminarse en el seno de los procedimientos de gestión tributaria tras el análisis de las Sentencias *Orkem c. Comisión* y, sobre todo, *Funke c.*

(151) «[E]l art. 18.1 de la Constitución —advierte el FJ. 8— hay que entender que impide las injerencias en la intimidad «arbitrarias o ilegales», como dice claramente el art. 17.1 del Pacto de Derechos Civiles y Políticos (Pacto de Nueva York), ratificado por España y con arreglo al cual, de acuerdo con el art. 10.2 de la Constitución, hay que interpretar las normas relativas a los derechos fundamentales que la Constitución reconoce, y entre ellos el derecho a la intimidad personal y familiar. Es de señalar —prosigue el Tribunal— que con arreglo a estos criterios la Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, de protección civil del derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen, (...) 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)».

(152) Tales garantías, que se enuncian en el FJ. 6, son, en síntesis, las que siguen: *a)* la competencia del órgano; *b)* el ámbito de actuación (sujetos investigados, objeto de la investigación, alcance y fecha de la misma); *c)* procedimiento; *d)* límites a la cesión de los datos obtenidos, y *e)* deber de sigilo de las autoridades y funcionarios.

Francia, ha sido prácticamente unánime: tales pronunciamientos —se ha escrito con mayor o menor rotundidad— suponen claramente una desautorización de la jurisprudencia que nuestro Tribunal Constitucional sentó en la STC 76/1990 al negar que el art. 83.3.f) LGT, redactado por Ley 10/1985, al establecer sanciones para quienes se nieguen a colaborar con la Inspección de los tributos aportando documentos que podrían contener información con trascendencia tributaria y punitiva, vulnerara los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable garantizados en los arts. 24.2 CE y 6.1 CEDH (153).

La razón de esta patente contradicción entre la jurisprudencia de los Tribunales de ámbito europeo y la del máximo intérprete de nuestra Constitución sería evidente: mientras que los Tribunales de Estrasburgo y Luxemburgo han reconocido el derecho de todos los ciudadanos a no aportar información de naturaleza autoincriminatoria en aquellos procedimientos que pudieran concluir con la imposición de sanciones, el Tribunal Constitucional español habría negado la aplicación de los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable en el procedimiento de gestión tributaria, cuando resulta palmario que en su seno pueden llegar a obtenerse datos de que el contribuyente ha cometido un ilícito administrativo o penal. El Tribunal Constitucional, ade-

(153) Así, el Profesor García Añoveros señaló en su día que los criterios manifestados por el Tribunal Constitucional en la STC 76/1990 en relación a la aplicación del derecho a no declarar contra sí mismo en el ámbito de los procedimientos tributarios «han sido anulados por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos» en las Sentencias *Funke c. Francia* y *Bendenoun c. Francia (Una nueva Ley General Tributaria...*, cit., págs. 222-223). Especialmente contundente es Soler Roch para quien si se compara la «línea jurisprudencial de defensa del derecho a la no autoinculpación» expresada en la Sentencia *Funke* «con la argumentación contenida en el FJ. 10.º de la STC 76/1990, parece claro que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos deja, por así decirlo, «a los pies de los caballos» a nuestro Tribunal Constitucional» [«Deberes tributarios y derechos humanos», *RTT*, núm. 30 (1995), pág. 111]. En otro de sus trabajos reitera la misma idea al señalar que «la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos [menciona los asuntos *Funke* y *Bendenoun*] ha venido a dar la razón a nuestro Tribunal Supremo con los mismos argumentos que éste planteó en la citada cuestión de inconstitucionalidad [la suscitada, entre otros, en relación con el art. 83.3.f) LGT] y que no fueron, sin embargo, apreciados por nuestro Tribunal Constitucional en la Sentencia 76/1990» [«Reflexiones sobre la descodificación tributaria en España», *Civitas (REDF)*, núm. 97 (1998), pág. 17; véase también la pág. 20]. También Herrera Molina, en su comentario a la Sentencia *Saunders c. Reino Unido*, considera que la doctrina sentada en la STC 76/1990 «se opone a la clara doctrina del Tribunal Europeo sobre el derecho a no declarar contra sí mismo» (*Los derechos a guardar silencio...*, cit., pág. 157). Citan asimismo las Sentencias *Funke*, *Bendenoun* y/o *Orkem* para criticar la doctrina sentada en la STC 76/1990, F. ESCRIBANO LÓPEZ: *El procedimiento tributario...*, cit., pág. 13; y en *Acceso judicial a datos...*, cit., pág. 13; P. CHICO DE LA CÁMARA: *La tributación de las actividades ilícitas...*, cit., págs. 91-93 y 95, y J. SUAY RINCÓN: *La discutible vigencia...*, cit., págs. 181-182.

más, habría fundamentado su conclusión en una tarea de ponderación de bienes que se considera difícilmente compatible con el art. 53.1 CE: tras apreciar, en efecto, que cada vez que los órganos de la Hacienda Pública reclaman de un obligado tributario información con trascendencia tributaria y punitiva se produce una *colisión* entre el derecho a no autoincriminarse garantizado en el art. 24.2 CE y el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos establecido en el art. 31.1 CE, después de una labor de ponderación de los bienes jurídicos en conflicto habría dado prevalencia al último de los citados o, lo que es igual, habría otorgado prioridad a la eficacia en la recaudación de los tributos frente a la protección de un derecho fundamental (154).

Al tiempo de escribir estas reflexiones, que yo sepa, no se han publicado aún análisis en profundidad de la Sentencia *J.B. c. Suiza* (155), pero los fundamentos jurídicos y el fallo de la misma permiten presagiar con muchas posibilidades de éxito que reforzará aún más la convicción de aquellos que consideren que la decisión que en 1990 tomó el máximo intérprete de nuestra Constitución fue errónea y que, dada la fuerza vinculante que en nuestro Derecho tienen los pronunciamientos del Tribunal Europeo de Derechos Humanos

(154) En este sentido, expresaba Garberí Llobregat que de las SSTC 110/1984 y 76/1990 se deduce claramente que de la «colisión» existente entre los derechos fundamentales a la intimidad y a no autoincriminarse y «el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos extrae el TC la prevalencia de este último frente a los demás, (...), solución que, en principio, resulta legítima y aceptable». «De nuevo —prosigue— nos encontramos con la observancia de las exigencias inherentes al principio de proporcionalidad, conforme a las cuales se ha de consentir el sacrificio de un derecho fundamental en beneficio de otro o del cumplimiento de una obligación constitucional, cuando el mismo sea proporcionado a la finalidad perseguida y no exista una medida alternativa manifiestamente menos gravosa» (*Derechos fundamentales de incidencia penal...*, cit., págs. 218-219). Aunque le merece un juicio muy distinto que al anterior, también Parada Vázquez considera que la STC 76/1990 hace una ponderación en favor del deber de contribuir; a su juicio, en efecto, en dicha Sentencia el Tribunal Constitucional habría apelado a «una especie de razón de Estado» para «otorgar primacía al principio de la eficacia estatal» (Estudio Preliminar a la obra de B. LOZANO: *La extinción de las sanciones administrativas y tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 1990, pág. 15). Afirman también la existencia de «colisión» entre el deber de contribuir y el derecho a no autoincriminarse, J. GARCÍA AÑOVEROS: *Una nueva Ley General Tributaria...*, cit., pág. 221; M. T. SOLER ROCH: *Deberes tributarios...*, cit., pág. 109, y P. CHICO DE LA CÁMARA: *La tributación de las actividades ilícitas...*, cit., págs. 90-91 y 93 (quien utiliza también las expresiones «tensión» y «conflicto de intereses»).

(155) Se limita prácticamente a dar noticia de la existencia de la Sentencia *J.B. c. Suiza*, Y. MARTÍNEZ MUÑOZ: *La aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos en Materia Tributaria: un Análisis Jurisprudencial*, Aranzadi, Pamplona, 2002, pág. 111. Un resumen más amplio de los hechos, las alegaciones de las partes y el pronunciamiento del Tribunal se encontrará en R. LUNA RODRÍGUEZ: «Consolidación de la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo sobre el derecho a no autoincriminarse en los procedimientos tributarios. La novedosa Sentencia *J.B. contra Suiza*», *Quincena Fiscal*, núm. 1 (2002), págs. 41-45.

(art. 10.2 CE), el Tribunal Constitucional más pronto que tarde tendrá que modificar expresamente su doctrina. No resulta ocioso recordar a estos efectos que cuando la STC 76/1990 hubo de enjuiciar la constitucionalidad del citado precepto legal los procedimientos destinados a comprobar la situación tributaria del obligado tributario y a imponer sanciones se confundían en uno sólo, dado que, como es sabido, la separación de los mismos no se ha producido hasta mucho después con la aprobación de la Ley 1/1998. Y en el asunto *J.B. c. Suiza*, el Tribunal de Estrasburgo ha declarado sin ningún género de dudas el derecho del recurrente a no aportar datos con trascendencia tributaria y punitiva *precisamente en el seno de un procedimiento de gestión tributaria (el suizo) que tiene el doble objetivo de liquidar la deuda dejada de ingresar en plazo y sancionar las conductas infractoras que se hubieran podido cometer*.

Una vez más hay que reconocer, forzosamente, que la STC 76/1990, en la medida en que utiliza argumentos muy heterogéneos para resolver la cuestión de inconstitucionalidad planteada (algunos de los cuales no eran, a mi juicio, precisos para decidir), no es, ni mucho menos, un dechado de claridad. Dicho esto, no tengo más remedio sin embargo que apartarme de las aceradas críticas que le han dedicado en España la inmensa mayoría de los autores. Y es que, a mi juicio, de un análisis *constitucional* del citado pronunciamiento —esto es, que tenga en cuenta los criterios de interpretación y las categorías propias del Derecho constitucional, así como las normas que regulan los procesos constitucionales— se desprende claramente que el fallo del Tribunal Constitucional no contradice un ápice la doctrina que ha sentado el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en las Sentencias que he citado.

2. *Los presupuestos de los que debe partir una exégesis rigurosa de la STC 76/1990*

Para explicar lo que acabo de decir, lo primero que debo poner de relieve es que un examen *riguroso* de cualquier pronunciamiento del Tribunal Constitucional debe partir ineluctablemente de las limitaciones que, de acuerdo con la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, que regula su funcionamiento (en adelante LOTC), éste tiene en el enjuiciamiento de los recursos de que conoce. Como con frecuencia el propio Tribunal se ve obligado a advertir, la primera de las barreras con las que se encuentra a la hora de decidir está constituida por la propia demanda. En efecto, la carga de fundamentar las razones por las cuales una norma con fuerza de ley, decisión, acto o resolución contradicen la Carta Magna corresponde a las personas, instituciones u organismos que interponen el recurso, dado que entre los cometidos que la LOTC asigna al Tribunal

no está el de elaborar o rehacer las demandas. Pero, sin lugar a dudas, el alcance de la decisión de nuestro Tribunal Constitucional viene determinado fundamentalmente por el tipo de recurso de que conoce. Concretamente, como tendré la oportunidad de recordar en unos momentos, las funciones del Tribunal difieren sensiblemente según se trate de un recurso o cuestión de inconstitucionalidad contra Leyes, disposiciones normativas o actos con fuerza de Ley [arts. 2.1.a) y 27 a 40 de la LOTC], en los que está obligado a hacer un análisis *abstracto* de constitucionalidad de una norma con fuerza de ley, o de un recurso de amparo por violación de los derechos y libertades públicas relacionados en el art. 53.2 CE [art. 2.1.b) y 41 a 58 de la LOTC], en cuyo caso sólo puede declarar «la nulidad de la decisión, acto o resolución que hayan impedido el pleno ejercicio de los derechos o libertades protegidos», reconocer el derecho o libertad pública o restablecer al «recurrente en la integridad de su derecho o libertad» [arts. 5.1, letras a), b) y c) de la LOTC].

Hecha la anterior advertencia, a mi juicio, una cabal interpretación de la doctrina sentada en la STC 76/1990 acerca de la aplicabilidad de los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable en el seno de los procedimientos de gestión tributaria tiene que partir cuanto menos de las tres premisas que siguen. Debe tenerse en cuenta antes de nada que, en relación con dicha cuestión, la norma sobre la que la STC 76/1990 hubo de pronunciarse fue el art. 83.3.f) LGT, precepto legal que se limita *exclusivamente* a tipificar como infracción tributaria simple, sancionada con multa de 25.000 a 1.000.000 de ptas., la «falta de aportación de pruebas y documentos contables requeridos por la Administración tributaria o la negativa a su exhibición». En segundo lugar, hay que subrayar que las dudas sobre la constitucionalidad del citado art. 83.3.f) LGT se le expusieron al Tribunal Constitucional en el curso de una *cuestión de inconstitucionalidad* planteada por la Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, razón por la cual, como acabo de señalar, su decisión debía ser necesariamente el fruto de un análisis *abstracto* de la conformidad del citado precepto con la Norma Suprema. En tercer y último lugar, hay que recordar las razones que el Auto de 20 de septiembre de 1988 del Tribunal Supremo esgrimía para sustentar la presunta contradicción del citado art. 83.3.f) con «el derecho del ciudadano a no «autoinculparse»». El Alto Tribunal, pese a reconocer expresamente que dicho precepto constituye un modo de hacer efectivo el deber de contribuir establecido en el art. 31.1 CE (156), sostenía no obstante que la sanción por no colaborar con la Admi-

(156) El «precepto legal meritado —señalaba el Auto de 20 de septiembre de 1988— no ha de ser interpretado tan sólo en el sentido de que, mediante él sea efectivo “el deber de colaboración” con la Administración de los contribuyentes y terceros respecto a las actuaciones de aquélla».

nistración tributaria que prevé podría contradecir el citado derecho fundamental en aquellos supuestos en los que la información con trascendencia tributaria reclamada tuviera al mismo tiempo carácter punitivo: en tales ocasiones —se afirmaba concretamente— «*el ciudadano tiene el derecho a reservarse, si entiende que una conducta procedimental distinta, (...), pudiera llegar a «autoinculparle» involucrándose indebidamente en una presunta infracción tributaria»*.

3. *Una interpretación desde el Derecho Constitucional de la STC 76/1990*

a) *La delimitación positiva del contenido del deber de contribuir y negativa del derecho a no autoincriminarse*

Pues bien, a mi modo de ver, si se tienen en consideración las tres proposiciones de partida expuestas, ha de llegarse necesariamente a la misma conclusión que alcanzó el Tribunal Constitucional en la tantas veces citada STC 76/1990, a saber, la desestimación de la cuestión de inconstitucionalidad del art. 83.3.f) LGT. En efecto, como recordaba al comienzo de este epígrafe, la generalidad de los autores consideran que en la STC 76/1990 el máximo intérprete de nuestra Carta Magna rechazó la aplicabilidad de los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable reconocidos en el art. 24.2 CE en el seno de un procedimiento de comprobación tributaria *destinado a liquidar y a sancionar* con fundamento en la necesidad de proteger el deber de contribuir establecido en el art. 31.1 CE que, en esta medida, tras una labor de *ponderación*, el Tribunal habría considerado como un valor primario o superior. Sin embargo, en mi opinión, resulta evidente que en la STC 76/1990, *ni se hace ponderación alguna de bienes en favor del deber de contribuir ni se niega que el derecho a no autoincriminarse resulte aplicable en un procedimiento de gestión tributaria cuando este es materialmente punitivo*.

En efecto, en primer lugar, no es cierto que el Tribunal Constitucional, tras una ponderación de los valores recogidos en los arts. 24.2 y 31.1, ambos de la CE, se decidiera en favor del deber de contribuir que establece el último de los preceptos citados. Basta una lectura atenta de la STC 76/1990 para constatar que, en realidad, en el fundamento jurídico 10 de la misma no se hizo *ponderación* alguna de bienes, sino únicamente —del mismo modo que en la STC 110/1984— una *determinación* (positiva) del contenido del deber de contribuir y (meramente negativa) del derecho a no autoincriminarse realizada, como era preceptivo, conforme a los principios de *unidad de la Constitución* y de la *concordancia práctica*, labor de *delimitación* tras la cual el Tribunal llegó a la

misma conclusión que hemos alcanzado el Profesor García Berro y yo en algunos trabajos (157), esto es, la de que *no existía colisión* entre los citados valores constitucionales. Para alcanzar esta conclusión —que, ciertamente, sólo aparece de manera implícita en la Sentencia— el Tribunal sigue un hilo argumental que, desde nuestro punto de vista, es impecable desde la perspectiva de la hermenéutica constitucional.

Así es, en primera instancia, el Tribunal Constitucional cita la STC 110/1984 y los AATC 642/1986 y 982/1986 para recordar que el deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica establecido en el art. 31.1 CE supone indefectiblemente la obligación de suministrar a la Hacienda Pública la información con trascendencia tributaria con el fin de que aquélla pueda verificar que los ciudadanos cumplen cabalmente con el citado mandato constitucional (delimitación positiva del deber) (FJ. 10). De este modo, las sanciones que el art. 83.3.f) LGT cuestionado establece para los contribuyentes que se niegan a suministrar a la Administración tributaria datos de naturaleza económica (concretamente —recordamos— sanciona la «falta de aportación de pruebas y documentos contables o la negativa a su exhibición»), tienen fundamento constitucional inmediato en el citado art. 31.1 CE.

Una vez que el Tribunal ha puesto de manifiesto que la obligación de proporcionar a la Hacienda Pública datos con trascendencia tributaria bajo la amenaza con sanciones deriva directamente del art. 31.1 CE, rechaza que aunque la información económica reclamada tenga al mismo tiempo naturaleza autoincriminadora la sanción por no aportarla que establece el art. 83.3.f) LGT vulnere el art. 24.2 CE. Esto último sólo sería posible si los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable implicaran un derecho *incondicionado* del ciudadano a no suministrar *en el curso de cualquier procedimiento* la información que, *desde su particular punto de vista*, pudiera resultar autoincriminadora. Y el Tribunal Constitucional, con fundamento en los principios de unidad de la Constitución y de la concordancia práctica, rechaza que los citados derechos fundamentales puedan tener un contenido tan amplio. En efecto, *partiendo de que la información con trascendencia tributaria que exige la Hacienda Pública siempre puede tener utilidad punitiva* (158), el Tribunal llega a

(157) Por todos, véase «Deber de colaborar con la Administración Tributaria y derecho a no autoincriminarse: un conflicto aparente», en *El Asesor Fiscal ante el nuevo siglo*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 2000, págs. 113-115.

(158) No de otro modo puede entenderse, a mi juicio, el reconocimiento explícito que hace el Tribunal de que la actividad investigadora que realiza la Inspección de los Tributos con el objeto de «verificar la conducta fiscal del contribuyente y comprobar la veracidad de sus declara-

la convicción de que mantener —como se hace en el Auto de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad— que los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable otorgan al ciudadano la facultad general de reservarse la información que estime autoincriminatoria supone tanto como reconocer un derecho del obligado tributario a no suministrar cuando lo crea conveniente información con trascendencia tributaria o, lo que es igual, como suprimir de un plumazo el deber de contribuir establecido en el art. 31.1 CE (159). Y esta es una conclusión que resulta inadmisibile desde una correcta hermenéutica constitucional.

Pues bien, aunque en la STC 76/1990 no se dice expresamente, es obvio que si los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable no otorgan al ciudadano la facultad *general* de reservarse en cualquier procedimiento los datos que estime autoincriminatorios, cuando en el curso de un procedimiento de gestión tributaria la Hacienda Pública reclama de un sujeto información con trascendencia tributaria con fundamento en el art. 83.3.f) y, en última instancia, en el deber constitucional de contribuir, aunque dicha información tenga al mismo tiempo utilidad punitiva no se produce una *colisión* entre los arts. 31.1 y 24.2, ambos de la CE.

b) *La congruencia de la STC 76/1990 con la norma controvertida, la cuestión planteada y el proceso constitucional suscitado*

En segundo lugar, como he señalado, no es cierto, desde mi punto de vista, que la STC 76/1990 haya rechazado la posibilidad de que los obligados tributarios invoquen con éxito el derecho a no autoincriminarse en aquellos procedimientos de gestión tributaria que puedan concluir con la imposición de sanciones. Esta declaración, desde luego, no se contiene expresamente en la Sentencia; pero tampoco es posible deducirla de sus fundamentos jurídicos. En efecto, la lectura del Fundamento Jurídico 10 permite constatar que el Tribunal Constitucional se limita a hacer dos afirmaciones: primero —en la línea del Tribunal de Estrasburgo—, que los derechos a no declarar contra sí mismo y a

ciones a la Hacienda Pública», «puede conducir, en efecto, a la obtención de elementos probatorios de que el contribuyente ha defraudado al Fisco» (STC 76/1990, FJ. 10). La misma idea repetiría años más tarde en la STC 50/1995, en la que el Tribunal aplicó analógicamente la LECrim. al ámbito de la inspección tributaria en lo que respecta a la entrada y registro en los domicilios con fundamento en que dicha inspección se «asemeja» a la instrucción en un procedimiento penal (FF.JJ. 6 y 7).

(159) *Cfr.* STC 76/1990, FJ. 10.

no confesarse culpable reconocidos en el art. 24.2 CE sólo resultan aplicables en el marco de un procedimiento punitivo, entendiéndose por tal, aquél en cuyo seno pueden imponerse sanciones en el sentido constitucional del término; segundo, que los procedimientos de gestión tributaria carecen de naturaleza sancionadora (160).

A juicio de cierta doctrina, precisamente es esta última afirmación la que merecería mayor censura dado que, como es sabido, cuando el Tribunal Constitucional hubo de enjuiciar la constitucionalidad del art. 83.3.f) LGT, el precepto cuestionado resultaba aplicable en el seno de un procedimiento de gestión tributaria que tenía el doble cometido de liquidar la deuda dejada de ingresar en plazo (más los correspondientes intereses de demora) e imponer las sanciones que pudieran corresponder (161). No tengo más remedio que coincidir con los autores citados en que el procedimiento de comprobación tributaria anterior a la aprobación de la Ley 1/1998 tenía carácter materialmente punitivo o, si se prefiere, implicaba una «acusación en materia penal» de acuerdo con el contenido autónomo que a esta expresión del art. 6.1 CEDH ha otorgado el Tribunal Europeo de Derechos Humanos. Se trataba indudablemente de un procedimiento materialmente punitivo porque, de conformidad con la normativa que lo regulaba, teniendo como finalidad no sólo comprobar la situación tributaria de los sujetos inspeccionados, sino también imponerles las sanciones por las infracciones tributarias que hubieran podido cometer, ningún precepto legal

(160) «Se impone aquí de nuevo —señala el Tribunal— la prudencia frente a intentos apresurados de trasladar mecánicamente garantías y conceptos propios del orden penal a actuaciones y procedimientos administrativos distintos y alejados del mismo, como es, en este caso, el de gestión tributaria».

(161) Así, Soler Roch, después de recordar que la STC 76/1990, FJ. 10, reclama «prudencia a la hora de aplicar mecánicamente las garantías propias del orden penal a procedimientos distintos como es el de gestión tributaria», señala: «También en este caso podríamos compartir plenamente esta opinión, si no fuera porque lo que el Tribunal no dice es que en la expresión “gestión tributaria” y, a través de su integración en el procedimiento de inspección, se incluye en nuestro Derecho un procedimiento sancionador de naturaleza administrativa» (*Deberes Tributarios...*, cit., pág. 112). El mismo reproche hace a la citada Sentencia el Profesor CASADO OLLERO en «Tutela jurídica y garantías del contribuyente en el procedimiento tributario», en la obra colectiva *Estudios de Derecho Tributario en Memoria de María del Carmen Bollo Arocena*, Editorial Universidad del País Vasco, Bilbao, 1993, págs. 158-161. Sobre la necesidad de aplicar el derecho a no autoincriminarse en el procedimiento de gestión tributaria anterior a la Ley 1/1998 porque podía concluir con la imposición de sanciones, véanse E. MESTRE DELGADO: *La defraudación tributaria por omisión*, Ministerio de Justicia, Secretaría General Técnica, Centro de Publicaciones, Madrid, 1991, págs. 135-136, y R. FALCÓN Y TELLA: «Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar», *Quincena Fiscal*, núm. 22 (1995), págs. 5-6.

impedía que la información *aportada* bajo coacción por los interesados pudiera emplearse para fundamentar la imposición de las medidas punitivas. Y si, como acabo de decir, el procedimiento de gestión tributaria tenía carácter punitivo, hay que concluir forzosamente que en el mismo resultaba aplicable el derecho a no autoincriminarse, derecho que, en estos casos, como se desprende inequívocamente de las citadas Sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos *Funke c. Francia* y *J.B. c. Suiza* (162), se manifestaría en la *facultad de no aportar* los datos con trascendencia punitiva (esto es, *todos*) que pudieran reclamar las autoridades.

Ahora bien, por paradójico que pudiera parecer, aunque reconozco que antes de la separación operada por el art. 34.1 de la Ley 1/1998 el procedimiento de gestión tributaria tenía carácter materialmente punitivo y que, por tanto, en su seno cabía invocar el derecho a no autoincriminarse, teniendo en cuenta el contenido del art. 83.3.f) LGT, la argumentación jurídica empleada por la Sala que planteó la cuestión de inconstitucionalidad para fundamentar su queja y, en fin, la naturaleza del proceso constitucional suscitado, estoy convencido de que la decisión que sobre el precepto legal impugnado adoptó el Tribunal Constitucional en la STC 76/1990 fue la única posible.

A este respecto, es preciso recordar antes que nada que la STC 76/1990 no resolvía un recurso de amparo en el que un ciudadano invocase su derecho a no autoincriminarse frente al requerimiento de información con trascendencia tributaria y punitiva por la Hacienda Pública. La Sentencia resolvía una cuestión de inconstitucionalidad planteada por la presunta contradicción del art. 83.3.f) LGT con los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable reconocidos en el art. 24.2 CE. En un proceso constitucional de estas características, como adelanté al comienzo de epígrafe, el Tribunal Constitucional debe limitarse necesariamente a un análisis abstracto de la constitucionalidad de la norma cuestionada. Y un análisis abstracto del contenido del art. 83.3.f) LGT sólo permite concluir su adecuación a la Constitución, dado que, como es sabido, el precepto se limita exclusivamente a sancionar la falta de aportación de datos de alcance económico a la Administración tributaria, y tal previsión, teniendo fundamento directo en el deber de contribuir establecido en el art. 31.1 CE, no encuentra reparo alguno en el art. 24.2 CE, dado que, como he dicho, la mera aportación de información con trascendencia tributaria y punitiva no vulnera los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable.

Como acabo de señalar, el precepto, en sí mismo considerado, no puede ser

(162) Me remito al epígrafe III, subepígrafe B), punto 3, de este trabajo.

tachado de inconstitucional. No obstante lo anterior, ya he dicho que si el procedimiento de gestión tributaria en cuyo seno se aplica el art. 83.3.f) LGT pudiera concluir con la imposición de sanciones y la norma no prohibiera fundamentar tales sanciones en los datos aportados bajo coacción por los sujetos obligados a colaborar, éstos podrían invocar su derecho a no autoincriminarse y rechazar lícitamente la aportación de los datos con trascendencia tributaria y punitiva que les exigieran los órganos de la Administración tributaria. Ahora bien, la posibilidad de que *en el seno del mismo procedimiento de gestión tributaria* se impusieran medidas punitivas con apoyo en los datos obtenidos al amparo del art. 83.3.f) LGT, ni fue alegada por el Tribunal Supremo en el Auto de planteamiento de la cuestión de 20 de septiembre de 1988 (la Sala Tercera del Alto Tribunal, en efecto, únicamente aludía al peligro de que el afectado por el requerimiento de información acabara «involucrándose indebidamente en una presunta infracción tributaria»), ni, lo que es aún más importante, se deduce de la Ley General Tributaria o de cualquier otra norma con rango de Ley (163). Ciertamente, hay quienes han encontrado apoyo legal a la función punitiva del procedimiento de gestión tributaria anterior a la Ley 1/1998 en la inclusión que hace el art. 58.2.e) LGT de las «sanciones tributarias» dentro del concepto «deuda tributaria». Sin embargo, como ha señalado el Pleno del Tribunal Constitucional en los AATC 111/1996, de 29 de abril (FJ. 2), y 142/1996, de 29 de mayo (FJ. Único), la citada es una norma que tiene un «escaso carácter preceptivo» y un «alcance más bien casi exclusivamente definitorio o enunciativo», de manera que difícilmente puede atribuírsele tanta trascendencia.

Hay que reconocer forzosamente que la confusión de los procedimientos destinados a comprobar y sancionar se deducía de algunos preceptos del RGIT. Es el caso, claramente, del art. 49.1.e) RGIT, en virtud del cual en las actas de inspección debía consignarse, en su caso, «la regularización que los actuarios estimen procedente de las situaciones tributarias, con expresión, cuando proceda, de las infracciones que aprecien, incluyendo los intereses de demora y las sanciones pecuniarias aplicables, con especificación de los criterios para su graduación». Pero, no es la confusión de los procedimientos destinados a

(163) No estoy de acuerdo, pues, con Soler Roch cuando señalaba antes de la Ley 1/1998 que «de acuerdo con la regulación de la Ley General Tributaria, el Reglamento General de Inspección y el del Decreto regulador del procedimiento sancionador, la situación del contribuyente se caracteriza porque unos mismos hechos inevitablemente conectados (la realización del hecho imponible y la conducta infractora que consiste, precisamente en su ocultación total o parcial) constituyen, en nuestro Derecho, la base de un mismo y único procedimiento» (*Reflexiones sobre la descodificación...*, cit., pág. 19).

comprobar y sancionar la que vulnera el derecho a no autoincriminarse de los obligados tributarios, sino que los datos *aportados* por aquéllos *bajo coacción* durante la comprobación o investigación tributaria se utilicen sin límites para imponerles sanciones. Y aunque, ciertamente, ningún precepto de la norma reglamentaria prohibía esta última práctica, tampoco existía alguno que la permitiera expresamente. Sea como fuere, en fin, ni el Auto que planteó la cuestión hizo referencia alguna a los preceptos del RGIT ni, de todos modos, tratándose de un recurso abstracto de inconstitucionalidad, el Tribunal Constitucional podía hacer otra cosa que valorar el art. 83.3.f) y —todo lo más— el resto de los contenidos en la LGT precisos para interpretarlo.

c) *Sobre cuál debiera ser la decisión del Tribunal Constitucional en sede de amparo*

En definitiva, dada la naturaleza del proceso constitucional planteado, el contenido de la norma cuestionada y los argumentos empleados por el Tribunal que planteó la cuestión de inconstitucionalidad estoy convencido de que la decisión adoptada por la STC 76/1990 era la única que el Tribunal Constitucional podía tomar, a saber, la constitucionalidad del art. 83.3.f) LGT. Esto sentado, *tampoco me cabe la menor duda de que la solución debería ser distinta en lo que al fallo respecta si el recurso interpuesto fuera el de amparo constitucional regulado en los arts. 41 a 58 de la LOTC*. En tal caso, en efecto, el fallo, a mi juicio, debería ser de estimación en los dos supuestos que siguen:

a) En primer lugar, si el recurso de amparo se interpusiera contra la sanción impuesta por la Administración tributaria por la negativa de un sujeto inspeccionado a aportar la información con trascendencia tributaria y punitiva reclamada en el curso del procedimiento de comprobación. En tal caso, en efecto, el Tribunal Constitucional, tras el análisis del conjunto de la normativa reguladora (incluido los reglamentos) del procedimiento de gestión tributaria anterior a la Ley 1/1998, habría de llegar a la conclusión de que se trataba de un procedimiento materialmente punitivo en tanto que podía concluir con la imposición de sanciones al obligado tributario fundamentadas en los datos que éste hubiera aportado bajo coacción. Y, tratándose de un procedimiento punitivo y requiriéndose la información de quien tiene la condición de imputado en el mismo, es evidente que tendría que reconocer al recurrente en amparo la facultad de no aportar datos requeridos por los órganos o funcionarios de la Administración tributaria y, por tanto, en la línea de la doctrina sentada por el Tri-

bunal Europeo de Derechos Humanos en la Sentencia *J.B. c. Suiza*, anular la sanción impuesta por no colaborar.

b) El fallo también habría de ser distinto al adoptado en la STC 76/1990, en segundo lugar, si el recurso de amparo se instara frente a la sanción impuesta al recurrente por la Administración tributaria con fundamento *exclusivamente* en la información con trascendencia tributaria y punitiva facilitada bajo coacción por el sujeto inspeccionado en el curso de un procedimiento de comprobación tributaria. Y es que, como se desprende de las citadas Sentencias *Saunders c. Reino Unido* e *I.J.L., G.M.R. y A.K.P. c. Reino Unido*, basta que el ciudadano haya *aportado* datos a las autoridades *como consecuencia de la coacción* para que éstos no puedan ser utilizados para fundamentar la imposición de una medida punitiva.

Como digo, en los dos casos que acabo de mencionar el Tribunal Constitucional habría de otorgar el amparo solicitado. Ahora bien, *la estimación del amparo no afectaría a ninguna de las normas de la LGT o el RGIT, sino que implicaría sólo y exclusivamente la declaración de nulidad de la sanción impuesta*. En efecto, debe recordarse en primer lugar que en el recurso de amparo el Tribunal Constitucional no puede decidir acerca de la constitucionalidad de las Leyes sino que, conforme al art. 55.1 LOTC, en esta sede únicamente puede declarar la nulidad de la decisión, acto o resolución que hubiera impedido el pleno ejercicio del derecho fundamental (en este caso, la resolución sancionadora). Es verdad que el apartado 2 del mismo art. 55 LOTC establece que en el supuesto «de que se estime el recurso de amparo porque la Ley aplicada lesiona derechos fundamentales o libertades públicas, la Sala elevará la cuestión al Pleno, que podrá declarar la inconstitucionalidad de dicha Ley en nueva sentencia». El Tribunal, sin embargo, no podría cuestionarse la constitucionalidad de ninguno de los preceptos que regulaban el procedimiento de gestión tributaria antes de la Ley 1/1998. Desde luego, no podría hacerlo respecto del art. 83.3.f) LGT dado que, como he dicho, dicho precepto, *teniendo firme fundamento en el deber de contribuir establecido en el art. 31.1 CE*, no contradice el art. 24.2 CE, en tanto que el derecho a no autoincriminarse que garantiza no se ve afectado por la mera aportación de datos con trascendencia tributaria y punitiva. Insisto en que la citada garantía procesal sólo resultaría vulnerada por una norma que permitiera condenar o sancionar a un sujeto con fundamento en los datos que se le ha obligado a facilitar, y esta norma no existe ni en la LGT ni en ninguna otra norma con rango de Ley. Sólo el RGIT establece la confusión de los procedimientos destinados a comprobar la situación tributaria de los obligados tributarios y a sancionar las conductas infractoras que éstos hubieran podido cometer, pero, ni dicha confusión es en sí misma contraria a la Constitución ni, de todos modos, en principio, es función del Tri-

bunal Constitucional la declaración de inconstitucionalidad de preceptos reglamentarios (164).

V. EPÍLOGO

No digo nada nuevo cuando afirmo que el campo de análisis que tienen a su disposición los estudiosos del Derecho Financiero es amplísimo. Como puso de manifiesto la Profesora Soler Roch en su sugerente intervención en la «I Jornada “Jaime García Añoveros” sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario», a las materias que tradicionalmente se vienen examinando en nuestra disciplina se han añadido últimamente otras en las que se puede indagar sin perder el perfil de Profesores de Derecho Financiero y Tributario. Una pequeña parte de la materia susceptible de análisis desde nuestra disciplina es la relacionada con la Constitución. Elegir esta última línea de investigación es una opción —que yo tomé hace mucho tiempo— tan buena y tan necesaria para la sociedad en la que vivimos y a la que nos debemos como cualquier otra. Pero si se decide contrastar las normas financieras y tributarias con la Constitución no es posible hacerlo sin un estudio previo, exhaustivo, riguroso, del *Derecho Constitucional*.

Y estudiar Derecho Constitucional —casi resulta ocioso decirlo— es algo más que analizar los preceptos constitucionales y la jurisprudencia que sobre los mismos ha sentado nuestro Tribunal Constitucional. También hay que conocer las normas que regulan los procesos constitucionales y analizar tanto los principios hermenéuticos constitucionales como las teorías elaboradas por los estudiosos del Derecho Constitucional. El esfuerzo que reclamo es mayor —si cabe— cuando de lo que se trata es de contrastar las normas tributarias con los derechos fundamentales. Como dijera el Profesor García Añoveros un desarrollo constitucional de los derechos del ciudadano en materia tributaria debe «partir del examen de los derechos constitucionales, uno por uno» (165); y es evidente que para que dicho análisis sea riguroso hay que profundizar antes en la Teoría General de los derechos fundamentales con el fin de manejar con soltura y solidez las tesis sobre la estructura interna de los derechos fundamentales o nociones como las de «delimitación» o «limitación» de los mismos. Es

(164) Acerca de los supuestos en los que el Tribunal Constitucional debe declarar la inconstitucionalidad de los reglamentos véase el excelente trabajo de F. CAAMAÑO: *El control de constitucionalidad de disposiciones reglamentarias*, prólogo de Javier Jiménez Campo, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1994.

(165) J. GARCÍA AÑOVEROS: *Una nueva Ley General Tributaria...*, cit., pág. 299.

posible, desde luego, que el investigador considere innecesario *definir* el contenido constitucional de un derecho cuya vulneración se alega (por ejemplo, el derecho a la intimidad o el derecho a no declarar contra sí mismo) porque coincide plenamente con el que le atribuye una determinada escuela o autor; pero entonces es preciso *explicar* cuál es la tesis sobre el contenido del derecho a la que se adhiere y las razones por las que se comparte. A mi juicio, sólo con este punto de partida el resultado al que se llegue no será erróneo o, si correcto, meramente intuitivo. Y es que, aunque, desde luego, toda opinión es respetable, en el seno de la investigación en general, y en la del Derecho Financiero en particular, sólo podemos considerar las que se han fundamentado en Derecho y, si se trata de cuestiones relacionadas con la Constitución, en *Derecho Constitucional*. De otro modo, las afirmaciones que se hagan serán pura literatura, en el mejor de los casos buena literatura, pero al fin y al cabo sólo literatura.

En fin, aunque considero extraordinariamente positivo que sean cada vez más los profesores de Derecho Financiero que están *por* un Derecho Financiero Constitucional, creo que es el momento de que todos vayamos situándonos *en* el mismo.

