

ASPECTOS CONSTITUCIONALES DEL DEBER DE COLABORACIÓN CON LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA MEDIANTE EL SUMINISTRO DE DATOS DE TERCERAS PERSONAS

Miryam Martínez García

Profesora de Derecho Constitucional

El actual Estado de Derecho dota a la Constitución no sólo de eficacia programática, sino también de eficacia jurídica. Este principio tiene su reflejo en el Derecho Tributario: los principios constitucionales trascienden al campo del derecho tributario y no sólo en su contenido informador, sino también en el material y formal.

El conjunto de normas del llamado Derecho Tributario formal establece un repertorio de deberes de comportamiento a cargo de los sujetos pasivos y de terceros (entre los que se encuentra el deber de suministro de información) que deben de armonizarse con los principios, valores y derechos reconocidos por el Texto Constitucional (el derecho a la intimidad personal y otros conforme veremos)

Es así que hemos de puntualizar sobre la forma en que la Constitución influye en el deber de colaboración de terceros (en especial de las entidades bancarias) con la Administración Tributaria. Con carácter previo, procede establecer que nuestra norma suprema no ampara específicamente el secreto bancario, lo cual no quiere decir que no se protejan los intereses jurídicos que materializa en cuanto que pueden afectar a la protección de la intimidad personal.

La construcción en el derecho público de los postulados referidos a la esfera de la personalidad es muy reciente y nace como un principio civi-

lista, que con posterioridad se redimensiona con su incorporación a la Constitución Española a través del artículo 18: «*Se garantiza el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen*»

Siendo nuestro sistema constitucional, y especialmente en lo referido a derechos y libertades fundamentales, deudor de la Ley Fundamental de Bonn, procede realizar una primera referencia al tal texto constitucional, y a su interpretación doctrinal y de protección constitucional. En reiteradas y recientes ocasiones, las construcciones del Tribunal Constitucional germano han constituido punto de referencia interpretativo para nuestro Tribunal Constitucional cuando analiza el contenido constitucional de los derechos fundamentales.

En Alemania no existe una cláusula específica de protección de la intimidad personal; no se refleja constitucionalmente tal derecho, sino que se construye sobre la literatura jurídica y del Tribunal Constitucional en base a los siguientes principios:

a) Su fundamento jurídico reside en la dignidad personal humana que se considera como intangible por el artículo primero de la Ley Fundamental de Bonn y es calificada como valor supremo de la Constitución. Y el artículo segundo garantiza el libre desarrollo de la personalidad, y con ello, de la libertad de individuo en su ámbito no sólo espiritual y político, sino también económico; de donde deriva la necesidad de reservar a los ciudadanos una esfera de libre configuración de su vida privada.

b) La protección de la intimidad personal opera no solo respecto de terceros particulares, sino también frente a los poderes públicos.

c) Es un derecho no absoluto sino limitado. La esencia del hombre como ser social supone la necesidad de que soporte actuaciones del aparato estatal que se justifiquen en función del interés predominante de la comunidad, siempre que respeten la proporcionalidad de la actuación de los poderes públicos, y dejen indemne el ámbito de la vida privada considerado como intangible.

d) La protección de la intimidad personal es un derecho que en ocasiones puede entrar en conflicto con otros bienes jurídicos o con intereses también constitucionalmente protegidos. Ello propiciará realizar una ponderación de bienes jurídicos (*Güterabwägung*) para cada caso concreto.

Una de las principales aportaciones es la realizada por Sichtermann¹, para quien la persona tiene, por mor de los artículos primero y segundo de la Ley Fundamental de Bonn, una esfera de relaciones que mantiene en secreto, y de entre ellas, lo que confía a las entidades bancarias. Y el Tribunal Constitucional alemán había establecido una graduación en protección de

¹ Sichtermann S., *Bankgeheimnis und Bankauskunft*, Frankfurt Main, Friz Knapp Verlag, 1984.

la esfera privada. Distingue una esfera de la intimidad (intimsphäre) referida a aspectos estrictamente personales, en ausencia de la cual no puede hablarse de dignidad de la persona humana: son aspectos personalísimos del individuo que deben mantenerse inmunes a toda injerencia exterior. Y el ámbito del secreto de la persona (geheimsphäre) en el que se incluiría el secreto bancario, que no es relevante a los efectos de protección de la dignidad humana; los hechos que los particulares ponen en conocimiento del banco con motivo de la realización de sus operaciones no afectan al ámbito más íntimo de su existencia y no son relevantes a los efectos de la protección de la dignidad humana. Aquí la protección no es absoluta y su reconocimiento solo se produce en tanto no entre en contradicción con intereses superiores, pudiendo ser limitado cuando entre en colisión con exigencias predominantes para la comunidad.

Este criterio no legitima cualquier tipo de intervención por los poderes públicos. La injerencia en esta esfera sería válida únicamente cuando se usa para alcanzar resultados que no pueden obtenerse por otras fuentes, y necesariamente proporcional a los fines perseguidos.

Canaris² formula una crítica a la teoría de las esferas por la falta de concreción, ya que considera que no es fácil establecer criterios objetivos. Y estima que dentro de los límites de la esfera de la intimidad no se deberían de incluir los bancarios, ya que se trata de datos de naturaleza patrimonial no personalísimos. El Tribunal Constitucional alemán aquilata entonces cuál es el límite de la esfera de la intimidad que la Norma Suprema considera inmune a toda injerencia externa.

Y es así que los datos «protegidos» por el secreto bancario no pueden incluirse dentro de esta esfera. Son datos eminentemente patrimoniales relacionados con la actividad y el conjunto de relaciones económica de la persona. Carecen de la nota de ser esencialmente personalísimos por lo que no quedan cubiertos por la esfera de la intimidad personal. Por ello, el sistema constitucional alemán no les dispensa una protección absoluta, lo cual no quiere decir que carezcan de cualquier tipo de protección jurídica: gozan de una protección de carácter relativo que posibilitará la existencia de injerencias por parte de los poderes públicos siempre y cuando éstas gocen de fundamento constitucional y desarrollo legal. Para ponderar la constitucionalidad de las normas que imponen a las entidades bancarias el deber de suministrar datos con trascendencia tributaria a la administración, se debe acreditar la existencia de razones objetivas, constitucionalmente protegidas, que justifiquen las limitaciones en la esfera privada que comportan tales deberes.

² Canaris C. W., *Handelsgesetzbuch Grosskommentar*, Dritter Band, 3 Teil, 2 Bearbeitung, Berlin New York, Walter de Gruyter, 1981.

El fundamento de esta injerencia viene siendo la necesidad del Estado de procurarse medios necesarios para el cumplimiento de sus funciones: para el desarrollo del Estado Social y de Derecho, el aparato estatal necesita de fondos dinerarios que ha de detraer de los particulares. El interés público de la prestación tributaria ya nacida está protegido constitucionalmente. La presencia de intereses contrapuestos, cuales son la protección de la esfera privada de una parte, y la necesidad de realizar investigaciones y comprobaciones para la aplicación de la norma tributaria, incluyendo deberes de información a cargo de terceros de otra, obliga a realizar una ponderación de los bienes protegidos en litigio.

La doctrina alemana mayoritaria, con su exponente prototípico en Hensel³, resuelve el conflicto estableciendo la prevalencia del interés público en una justa y adecuada aplicación de la norma tributaria, lo que conlleva la constitucionalidad de la norma que impone a las entidades bancarias el deber de suministrar información con trascendencia tributaria a la Administración. El interés en el mantenimiento del secreto bancario, reconocido por el ordenamiento jurídico como digno de protección quiebra en aras de otro interés reconocido como más importante, cual es la pretensión tributaria de la administración financiera. Ello no supone una disposición omnímoda de todo tipo de datos en favor de la Administración. Se reconoce al legislador ordinario un amplio margen para configurar las relaciones entre particulares, sistema bancario y administración tributaria. Pero al tiempo, las facultades de la administración tributaria son sometidas por el legislador a una serie de límites de diversa naturaleza y alcance, reflejo de la protección que la Constitución concede a los intereses del particular: el legislador es libre de ponderar los intereses públicos y privados según sus particulares concepciones políticas; la regulación del deber de colaboración de las entidades bancarias y las correlativas facultades de la administración serán el resultado de un juicio esencialmente político.

Sistema constitucional español

La metodología a utilizar para el estudio de esta problemática en el ordenamiento jurídico español ha de ser necesariamente distinta. Y ello por la previsión contenida en el artículo 164 del texto constitucional sobre el alcance y contenido de las sentencias del Tribunal Constitucional, así como la trascendental función interpretativa de la jurisprudencia emanada del Tribunal Supremo en este ámbito específico.

³ Hensel, A., *Diritto Tributario*, Giuffrè, Milano, 1956.

Ello nos aboca necesariamente a realizar este estudio desde la perspectiva del contenido de las sentencias que sobre el particular han elaborado el Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo hasta la fecha, sin perjuicio de las necesarias y clarificadoras referencias a posiciones doctrinales.

Nuestra vigente Constitución no protege absolutamente los datos económicos, aunque les dota de una protección relativa, permitiendo injerencias si tienen fundamento constitucional, si hay razones objetivas que hagan quebrar la intimidad privada. Así el principal alegato justificador de la quiebra del secreto bancario es la necesidad de obtener medios dinerarios para cumplir sus funciones, pues no debemos olvidar que el Estado ha de actuar como Estado fiscal. Es un postulado básico para el Estado de Derecho la idea de que la justicia tributaria ha de abarcar tanto los aspectos materiales y formales del tributo, como la realización y correcta aplicación de la misma (facultades de comprobación e investigación). Así pues, el interés público de realización de la prestación tributaria está constitucionalmente protegido. Existe entonces una contraposición de bienes constitucionalmente protegidos y en consecuencia, la resolución del problema pasa por el establecimiento de unos límites que operan respecto de esos valores. La persona, su libertad y su dignidad como ser humano son el valor supremo del Estado constitucional pero entendido también en el sentido de la esencial sociabilidad de la persona.

En primer lugar es importante reseñar que la construcción es relativamente reciente en su aspecto constitucional, ya que la norma suprema vigente española es de 1978. Tradicionalmente el ordenamiento jurídico español había dispensado una generosa protección al secreto bancario. La Ley de Reforma Tributaria de 16 de diciembre de 1940 establecía la protección directa del secreto bancario frente a la Hacienda Pública (la protección no se articulaba a través de la vía de la intimidad personal, sino de manera directa e inmediata) El secreto bancario era un bien jurídicamente protegido, con independencia de que los datos cubiertos formaran parte o no del ámbito de la intimidad personal. La Ley de 26 de diciembre de 1957 venía a consagrar un régimen de evaluación objetiva para la determinación de bases en el cual no tiene sentido la investigación bancaria (las facultades comprobadoras e investigadoras de la administración tributaria quedaban notoriamente reducidas). Es la Ley de Medidas Urgentes de reforma fiscal de 14 de noviembre de 1977 la que quiebra el principio de secreto bancario, al establecer que las entidades bancarias y crediticias quedaban plenamente sujetas al deber de colaboración al que se refiere el apartado primero, del artículo 111 de la Ley General Tributaria.

En el ámbito del procedimiento inspector, la potestad de información sobre entidades públicas ya estuvo contemplada en el Real Decreto de 30

de marzo de 1926, que estableció las Bases de la Inspección, y la Real Orden de 13 de julio de 1926 por la que se aprobaba el Reglamento de Inspección recogía un mecanismo de obtención de datos tributarios sobre terceros, pero solo del sector público. Fue la Ley de la Inspección de 20 de diciembre de 1952 la que estableció con carácter general la potestad de información sobre terceros, en su artículo 6º, modificado en la Ley de 26 de noviembre de 1957, que llegaba a castigar con multas pecuniarias la resistencia al cumplimiento de este deber.

Este camino será el asumido por la Constitución Española de 1978 y perfilado a través de las instituciones legislativas y los órganos jurisdiccionales operantes en el estado español, conforme pasaremos a exponer.

La potestad de información tributaria sobre terceros se perfila como un instrumento imprescindible al servicio del deber de contribuir consagrado en la Constitución. Algún autor como La Rosa⁴ llega a ver su fundamento en el principio de capacidad contributiva. Así, la obligación tributaria no es la única manifestación del deber de contribuir, porque hay otros deberes, los llamados formales, que pueden llegar a suponer una mayor injerencia y un mayor coste económico que la propia obligación principal o de pago y entre ellos se encuentra el deber de suministrar información sobre terceros.

Los pronunciamientos del Tribunal Constitucional han sido al respecto claros y terminantes: El Tribunal Constitucional considera que la potestad de la inspección fiscal para obtener información es evidentemente necesaria para el efectivo cumplimiento del deber de todos de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo⁵. En posterior sentencia⁶ incluso afirma que el deber de contribuir implica una situación de sujeción y de colaboración con la Administración Tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos, cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales.

El deber de informar constituye una manifestación del deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas. Además, la información sobre terceros hace posible la justicia tributaria. Tal y como indica el Tribunal Constitucional⁷ «lo que unos no pagan debiendo pagar, tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades para defraudar.»

⁴ La Rosa, S., *Accertamento Tributario* en Bolletino Tributario número 20, 1986, pág. 1.541.

⁵ S.T.C. 110/1984 de 26 de noviembre; Auto 642/86 de 23 de julio; y Auto 76/99 de 19 de noviembre.

⁶ S.T.C. 76/90 de 26 de abril.

⁷ S.T.C. 110/84 de 26 de noviembre.

Por último, en una novedosa línea de estudio, la profesora Fernández Junquera ha sugerido que el fundamento de la potestad de información sobre terceros podría encontrarse no tanto en el deber de contribuir como en los poderes de los que está dotada la Hacienda Pública para garantizar el cumplimiento de este deber, en tanto en cuanto que la potestad de información sobre terceros se subordina a las facultades de comprobación, investigación y recaudación del tributo.

Es así que la Constitución, y su intérprete supremo, en sus pronunciamientos⁸ atribuye potestades a la Administración tributaria hasta el punto de que puede afirmarse que el ejercicio de tal potestad puede justificar limitaciones de los derechos fundamentales. No existe un pronunciamiento explícito al respecto en el texto constitucional, lo que nos llevará a establecer que este tipo de prerrogativas o potestades solo tendrán un fundamento constitucional indirecto en cuanto que constituyan un instrumento al servicio del deber de contribuir, sin que éste implique una situación especial de sujeción que obligase a todos los ciudadanos a cumplir con los mandatos de la administración tributaria.

Límites a la potestad de información tributaria sobre terceros

Vemos pues que el Tribunal Constitucional acepta que pueda estar autorizando dar datos que aún con contenido económico afectan a la esfera de la intimidad personal de los interesados; pero dice que es posible si así se hace prevalecer el principio de igualdad en el sostenimiento del gasto público. Es en el dilema intimidad personal versus sostenimiento del gasto público que el sistema español parece querer optar por lo segundo; pero no debe de olvidarse que el contenido de lo primero se incluye en el Título I Capítulo II sección Primera de la Carta Magna, y a lo segundo, el constituyente lo ha relegado a la Sección Segunda del mismo Título y Capítulo, con un diferente rango de relevancia y protección constitucional.

La lógica jurídica nos aboca a intentar la compatibilización, sin que quepa la prevalencia del principio de sostenimiento para establecer cualquier tipo de sistema tributario, atribuyendo a la Administración cualquier tipo de discrecionalidad. El deber de contribuir al gasto público ha de ser acomodado al resto del ordenamiento constitucional comprobando en qué medida afecta a la esfera más íntima de la persona, con adecuación al caso concreto y rechazando situaciones que supongan un total predominio de uno de los valores sobre el otro. Del juego de estos valores y

⁸ S.T.C. 76/90 de 26 de abril.

principios puede hacerse prevalecer un criterio estricto de defensa de la intimidad que supondría la inoperancia del sistema tributario o un criterio amplio según el cual la esfera de intimidad se supedita al sostenimiento de las cargas públicas. En principio estimamos que la protección de la intimidad personal no es suficiente para funcionar como límite absoluto a la injerencia de la Administración. Y finalmente queremos dejar apuntado que no es el acceso al tipo de dato personal lo que supone el daño a la esfera personal o de intimidad, sino adónde se conduzca o qué uso se haga de él. Y que por principio, cualquier dato al que tenga acceso la administración debería ser protegido o por lo menos tratado con el mayor cuidado.

Por lo relativo a la constitucionalidad del deber de colaboración en el ordenamiento jurídico español, procede en primer término dejar constancia de cuáles son las bases del ordenamiento cuya aplicación al caso concreto se estudiará a continuación. La interdicción de la excesividad opera como límite al ejercicio de las potestades administrativas. Pero en determinados supuestos, la administración puede invadir la esfera de la libre actuación de los particulares. Rigen con carácter general el principio de que la intervención de un bien jurídico y la limitación de la libertad no puede ir más allá de lo que sea necesario para la protección de otro bien o de un interés de mayor peso, para que el inconveniente para el interesado no pueda ser excesivo en relación con los bienes justificados a los que se aspira.

La doctrina y la jurisprudencia constitucional alemana consideran que se trata de un principio general de Derecho vigente con rango constitucional que vincula al legislador y a los órganos administrativos fundado en el principio del Estado de Derecho, en la esencia misma de los derechos fundamentales que solo pueden quedar limitados en la medida indispensable para proteger los intereses públicos, y en definitiva, en la propia idea de justicia. Ello supone el juego de dos principios: el de necesidad de que el medio usado sea de entre todos el que lleve menos perjuicios al interesado; y el de proporcionalidad, que el medio empleado sea adecuado al fin que pretenda alcanzarse. Para Sichterman⁹, es sumamente importante para la subsistencia del Estado de Derecho la percepción de ingresos tributarios, con lo cual estaría justificado entrar en la esfera de las relaciones de los particulares. Pero se pregunta hasta qué punto es tan importante como para inmiscuirse en este medio. Y concluye que al Estado debiera de bastarle con la colaboración de los particulares. Para Selmer,¹⁰ aunque quepa colaboración del particular si ésta es insuficiente el

⁹ Opus cit.

¹⁰ Selmer P., *Steuerrecht und Bankgeheimnis*, Joachim Heitemann verlag Hansischer Gildenverlag, Hamburgo 1981.

Estado legislador y el Estado ejecutivo pueden disponer de otros medios para acceder a la información que necesita. Para saber si la actuación del banco vulnera o no la esfera de intimidad del sujeto, hay que estar al caso concreto, a todas las circunstancias.

La doctrina española argumenta que el levantamiento del secreto bancario es preciso para que se aplique adecuadamente la pretensión tributaria, siempre que se respeten las exigencias de proporcionalidad. Así una pionera sentencia del Tribunal Supremo¹¹, estima que la investigación no puede rebasar lo que es propiamente indispensable; cuando la investigación tributaria pasa a afectar a detalles de la vida personal rebasa lo imprescindible para su justificación. Pero no solo en lo referido a datos de la esfera personal; la interdicción de la excesividad también ha de actuar por relación a datos económicos, lo cual quiere decir que la administración no puede hacer uso de sus facultades sin fundamento objetivo para la gestión o liquidación de un tributo o por otros motivos extrajurídicos: la interdicción de la arbitrariedad ha de actuar como un principio propio y autónomo. El Tribunal Constitucional¹² ha justificado el deber de colaborar con la Administración en el de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y de la carga tributaria. Y no solo es un deber para el sujeto pasivo, sino también a quienes puedan prestar una ayuda relevante a estos efectos.

Puede encontrarse un alternativo fundamento constitucional en el artículo 102: «la Administración Pública sirve con objetividad a los intereses generales y actúa con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho». La construcción de la administración al servicio de los intereses generales excluye la posibilidad de crear una administración solo con fines tributarios y fiscales. Dentro de los intereses generales debe incluirse el interés en la realización de la pretensión tributaria y el interés del particular en no ser limitado en su esfera personal y patrimonial. Es decir, que a mayores del reconocimiento legal de las potestades de la administración ha de unirse el ejercicio de las facultades en forma legal.

Los límites existentes en relación al ejercicio de esta potestad se configuran desde la óptica de los derechos fundamentales y libertades públicas, siendo de necesaria referencia el derecho a la intimidad, el derecho a la propia imagen y la inviolabilidad de domicilio. El artículo 18 de la C.E. ha sido invocado repetidamente como límite a la potestad de información. El Tribunal Constitucional ha reconocido que la actuación inspectora puede en algunas ocasiones a través de la investigación de documentos o antecedentes relativos a los movimientos de cuentas bancarias

¹¹ S.T.S. de 11 de julio de 1.983 Az. 4005/83.

¹² S.T.C. 110/1984 de 26 de noviembre.

interferir en aspectos concretos del derecho a intimidad, pero tales injerencias no pueden calificarse como arbitrarias siempre que aparezcan justificadas por la finalidad de la inspección.

Un primer problema que se plantea es necesariamente acotar si las personas jurídicas poseen derecho a la intimidad. En sentencia de la Audiencia Nacional¹³ se establece que la persona jurídica como tal, no puede alegar intimidad alguna frente a la administración tributaria: su intimidad son solo sus libros y sus cuentas que han de estar siempre a disposición de la Inspección. Por posterior Auto¹⁴, el Tribunal Constitucional se posiciona al respecto, indicando que «el derecho a la intimidad que reconoce el artículo 18.1 de la C.E. por su propio contenido y naturaleza, se refiere a la vida privada de las personas individuales, en la que nadie puede inmiscuirse sin estar debidamente autorizado, y sin que en principio las personas jurídicas, como las sociedades mercantiles puedan ser titulares del mismo, ya que la reserva acerca de las actividades de estas entidades quedará en su caso protegida por la correspondiente regulación legal, al margen de la intimidad personal y subjetiva constitucionalmente decretada.»

Posteriormente¹⁵, el Tribunal Constitucional matiza estas consideraciones, al indicar que las personas jurídicas no son titulares del derecho a la intimidad pero «sí de una cierta reserva acerca de sus actividades en los términos que señale la Ley». Y tales actividades no solo se reflejan en los libros y en las cuentas que según el artículo 142 de la L.G.T. han de estar a disposición de la administración tributaria, sino también en otros escritos o incluso en datos que carecen de soporte documental. Así se explica que el Tribunal Constitucional sí reconozca en esta sentencia el derecho a la inviolabilidad de domicilio «como reflejo directo de la protección acordada en el ordenamiento a la persona».

La delimitación objetiva de este derecho nos aboca a recuperar la expuesta teoría alemana sobre las esferas de protección. Partiremos de los criterios contenidos en Auto del Tribunal Constitucional¹⁶, en cuanto que «si no hay duda de que, en principio los datos relativos a la situación económica de una persona, y entre ellos los que tiene su reflejo en las 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, para exigir determinados datos relativos a la situación económica de los contribuyentes.

¹³ S.A.N. de 15 de noviembre de 1990.

¹⁴ Auto 272/85 de 17 de abril.

¹⁵ S.T.C. 137/85 de 17 de octubre.

¹⁶ Auto 642/86 de 23 de julio.

Los datos económicos se encuentran en principio en la esfera menos protegida, e incluso fuera del ámbito de la intimidad. Así, el Tribunal Supremo¹⁷ considera que la declaración anual de operaciones que deben de presentar empresarios y profesional no afecta el ámbito protegido de artículo 18.º de la C.E.; tampoco vulneraría el derecho a la intimidad la investigación de las operaciones activas y pasivas de un contribuyente, indicando el Tribunal Constitucional que cuando solo se exige la causa genérica de cada partida pero no su causa concreta, los datos en sí no tienen relevancia para la intimidad personal y familiar del contribuyente.

La Audiencia Nacional¹⁸ refiriéndose a pólizas de seguro de prima única considera que «aún en el supuesto de que la información sobre esos datos rozase el derecho a la intimidad, hay que tener en cuenta que los derechos reconocidos en el artículo 18 de la Constitución no son absolutos» y que pueden estar limitados por otros principios constitucionales como el deber de contribuir. En posterior Sentencia¹⁹, referida a los titulares de tarjetas de crédito oro, la Audiencia Nacional considera que suministrar su listado a la AEAT «no afecta para nada a la intimidad»; y la Resolución de 20 de diciembre de 1.990, el T.E.A.C. ha considerado que el suministro de determinados datos en relación a cesiones o transferencias de créditos y cesiones temporales de activos (como identificación del cesionario, fecha del contrato de cesión, importe nominal del activo cedido, importe efectivo de la cesión, fecha del vencimiento del activo cedido, fecha de la cancelación o importe efectivo de la cancelación) no afecta en absoluto al derecho a la intimidad.

Es esta una postura maximalista, ya que de considerar que efectivamente el suministro de tales datos no afecta a la intimidad de la persona supone haber eliminado el concepto mismo de intimidad; y considerar que no procede en absoluto facilitar tales datos, en aras del derecho de la intimidad personal, supondría el negar la esencia misma de las actuaciones inspectoras. Y es que una cosa es que la inspección pueda tener acceso a tales datos por exigirlo los intereses públicos, y otra cosa que no afecten para nada al derecho a la intimidad. Forman parte de la esfera más exterior de la intimidad y están dotados de una protección, aunque sea mínima, cual es el especial deber de sigilo al que están obligadas las autoridades y funcionarios que tenga conocimiento de estos datos. Este deber de sigilo se fundamenta tanto en la operatividad de la actuación inspectora cuanto en el derecho del inspeccionado de que los datos obtenidos no pasen a ser de general conocimiento. Por tales causas, los da-

¹⁷ S.T.S. de 23 de octubre de 1987.

¹⁸ Auto de 26 de junio de 1988 y Auto de 19 de julio de 1989.

¹⁹ S.A.N. de 19 de mayo de 1990.

tos cubiertos por el deber de sigilo exceden del ámbito de la intimidad constitucionalmente protegida.

En ocasiones, los datos económicos afectan más directamente a la intimidad, pero sin alcanzar su núcleo esencial. En tales casos, la Audiencia Nacional²⁰, entiende que este supuesto aparece previsto por el artículo 111.5 de la Ley General Tributaria en relación con el artículo 8.1 de la Ley Orgánica 1/82 de 5 de mayo de Protección Civil al Derecho al Honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen. De conformidad a tal disposición legal, «no se reputarán, con carácter general, intromisiones ilegítimas las actuaciones autorizadas o acordadas por la autoridad competente de acuerdo con la ley». Y según el artículo 111.5 de la L.G.T. a tales efectos se considerará autoridad competente al Ministro de Economía y Hacienda, a los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y a sus Delegados territoriales. El Tribunal Supremo²¹ ha indicado que «el artículo 111.3 de la L.G.T. garantiza aquellos datos o informaciones que afectan a la intimidad o privacidad de las personas es decir, a aquellos que los sujetos pasivos no están obligados a incluir en sus declaraciones y que en justa correspondencia, los bancos y entidades de crédito deben facilitar a la Administración Tributaria, pero previo cumplimiento por ésta de los requisitos y garantías procedimentales establecidos en el artículo 111.3 de la L.G.T. Datos que son esencialmente los movimientos de las cuentas activas y pasivas, porque reflejan el día a día de los que la persona hace –actuaciones filantrópicas, gastos personales, vida social, financiación de partidos políticos, conducta íntima etc– por ello, aún respetando las garantías procedimentales exigidas por el artículo 111.3 de la L.G.T. la Administración Tributaria solo tiene derecho a conocer la causa inmediata o genérica de los abonos o cargos, pero no su causa remota o específica.»

Por su parte, el Tribunal Superior de Justicia de Valencia en Sentencia de quince de marzo de 1990, estima que si los datos requeridos, aunque sean económicos afectan en cierta medida a la esfera de la intimidad y el requerimiento resulta arbitrario por cualquier otro motivo, pueden ser impugnados a través del procedimiento especial de protección jurisdiccional, actualmente previsto en la Ley 29/1998 de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa. Acude el Tribunal Valenciano a los argumentos del Tribunal Constitucional²², según la cual el artículo 18 de la C.E. prohíbe las injerencias en la intimidad arbitrarias o ilegales.

²⁰ S.A.N. de 25 de noviembre de 1990.

²¹ S.T.S. de 29 de marzo de 1999 Az 3573/1999.

²² S.T.C. 110/84 de 26 de noviembre.

Además, existe jurisprudencialmente reconocida una esfera de intimidad máximamente protegida, que ni siquiera puede ceder ante el deber de contribuir. Así el Tribunal Supremo²³, se precisa que siempre es posible encontrar una forma para que los médicos puedan informar a la administración tributaria con motivo de una comprobación de su propia situación tributaria sin revelar datos de sus pacientes de carácter privado no patrimonial; y lo mismo hay que decir sobre proporcionar información a la administración respecto de terceras personas sin necesidad de revelar datos de tal naturaleza que vulneran los derechos de éstas últimas a su intimidad personal y familiar, o de respecto de su propia imagen, lo cual puede conseguirse sin hacer una descripción de la operación.

Sin embargo, en otras ocasiones, el Tribunal Supremo²⁴ estima que no atenta en principio al derecho a la intimidad personal el que se excluya del secreto profesional de los médicos la identidad de sus clientes y mucho menos los datos relativos a los honorarios satisfechos. El Tribunal Económico Administrativo Central²⁵ acoge esta postura al indicar que el secreto médico es una modalidad del secreto profesional, un medio para proteger los derechos fundamentales. Pero no un derecho fundamental en sí mismo, sino un deber enderezado a evitar intromisiones ilegítimas en el ámbito de protección de la L.O. 1/1982, cuyas limitaciones en orden a la obligación de facilitar a la administración tributaria datos relativos a la identidad de los clientes y a los honorarios percibidos por la actividad profesional prestada a los mismos, no afectan ni vulneran el contenido esencial del derecho a la intimidad. En el expediente en cuestión la información solicitada hace referencia únicamente a la identificación de los médicos por cuenta o encargo de los cuales se hayan realizado las pruebas a los clientes que aparecen individualizados en los libros registros de entrada de pacientes, pero no se hace referencia al tipo de exploraciones, diagnóstico, tratamiento o intervenciones que puedan orientar la naturaleza del padecimiento que ha motivado la actuación profesional, por lo que no existe ni violación del secreto profesional, ni de la intimidad de las personas sobre las que se suministra información. Luego *sensu* contrario se determina cual es la esfera de protección en la que no es factible suministrar datos so pena de afectar a su esfera de intimidad personal de forma irreparable. Por su parte, el Tribunal Supremo en Sentencias como las de 6 de marzo de 1989 apunta que es contrario a la intimidad que en las facturas expedidas por los médicos se refleje el servicio prestado.

²³ S.T.S. de 6 de marzo de 1989 Az 2177/89

²⁴ S.T.S. de 2 de julio de 1991

²⁵ Res. T.E.A.C. de 10 de junio de 1988

La cuestión más importante suscitada en el ámbito de actuación reside en la finalidad a que esté dirigida el establecimiento de este deber que se concreta en la exigencia de que la información que se pueda recabar tenga trascendencia tributaria. La jurisprudencia ha centrado su atención en el requisito de la trascendencia tributaria de modo que ha exigido un nexo entre la exigencia de ese deber y la citada finalidad, encontrando en este sede especial aplicación el principio de proporcionalidad de los medios en relación con los fines. Desde la especial caracterización de este principio atribuida por la S.T.C. 62/1982, la jurisprudencia del Tribunal Supremo²⁶ ha sido constante en la exigencia mencionada. Los datos solicitados o en conjunto de ellos exigibles desde la perspectiva de este deber tienen que tener como común denominador el ser susceptibles de generar consecuencias jurídicas en el ámbito tributario y por tanto *han de estar o ser proporcionados a los resultados que pueden producir en el referido procedimiento y tienen un carácter instrumental respecto de la exacción... que tales proporcionalidad y carácter instrumental entre lo solicitado por la Administración y las consecuencias realizadas en el ámbito tributario hayan de producirse exigen que se dé, entre ambas, un nexo causal que no tiene porqué conducir exclusivamente a algún hecho imponible... siendo suficiente que razonablemente pueda pensarse en la existencia de una obligación tributaria.*²⁷

Otro derecho contrapuesto o que pudiera resultar afectado por el deber de colaboraciones es el de *la inviolabilidad de domicilio*.

Nuestra Constitución lo reconoce expresamente en el artículo 18.2. Su atribución como derecho de las personas físicas ha resultado indubitable. No ha sido así siempre en lo que atañe a las personas jurídicas. La conceptualización llevada a cabo por el Tribunal Constitucional ha superado diversas fases, desde sus primeros Autos²⁸ hasta la capital sentencia 137/85, en la que el Tribunal Constitucional reconoció el derecho de las personas jurídicas a la inviolabilidad de domicilio, al señalar que la Constitución Española no lo circunscribe a las personas físicas, «siendo pues extensivo o predicable igualmente en cuanto a las personas jurídicas, del mismo modo que este Tribunal ha tenido ya ocasión de pronunciarse respecto de otros derechos fundamentales como pueden ser los fijados en el artículo 24 de la C.E.» Esta sentencia abordaba el problema de la constitucionalidad de la entrada en un domicilio de un deudor tributario para practicar el correspondiente embargo. Indicando el Tribunal²⁹ que «la li-

²⁶ S.T.S. de 28 de diciembre de 1981; 2 de julio de 1982; 20 de septiembre de 1983 y 2 de mayo de 1984.

²⁷ Res. T.E.A.C. de 23 de septiembre de 1987.

²⁸ Auto del Tribunal Constitucional 272/85.

²⁹ S.T.C. 137/85 de 17 de octubre

bertad de domicilio se califica como un reflejo directo de la protección acordada en el ordenamiento a la persona, pero no necesariamente a la persona física, desde el momento en que la persona jurídica venga a colocarse en el lugar del sujeto privado comprendido dentro del área de la tutela constitucional, y todas las hipótesis en que la instrumentación del derecho a la libertad no aparezcan o sean incompatibles con la naturaleza y la especialidad de fines del ente colectivo».

Ya 1984 el Tribunal Constitucional³⁰ señalaba que la idea de domicilio que utiliza el artículo 18 de la Constitución Española no coincide plenamente con el que se maneja en el derecho privado y en especial en el artículo 40 del Código Civil, como punto de localización de la persona o lugar de ejercicio por ésta de sus derechos y obligaciones. Señalando que la protección constitucional del domicilio es una protección instrumental, que defiende los ámbitos en que se desarrolla la vida privada de la persona. Por ello existe un nexo de unión indisoluble entre la norma que prohíbe la entrada y el registro en un domicilio del artículo 18.2 de la C.E. y la que impone el deber y garantía del ámbito de privacidad.

En la hasta ahora más reciente sentencia del Tribunal Constitucional³¹ al respecto se ha señalado que la protección constitucional del domicilio de las personas jurídicas, solo se extiende a los espacios físicos que son indispensables para que pueda desarrollar sin intromisiones ajenas su actividad, bien por constituir el centro de dirección de la sociedad o de un establecimiento dependiente de la misma o servir a la custodia de los documentos u otros soportes de la vida privada de las sociedades. Se adopta una postura matizada, de derechos fundamentales «debilitados» que permite reconocer la protección del domicilio de las personas jurídicas, pero marcando diferencias con la protección de las personas físicas.

Pero ni la Ley General Tributaria ni mucho menos el Reglamento General de la Inspección respetan esta doctrina ya que solo exigen autorización judicial en el caso de las personas físicas. Así, el artículo 141.2 de la L.G.T. señala que si el dueño o morador de la finca o edificio o la persona bajo cuya custodia se hallare el mismo se opusieren a la entrada de los inspectores, no podrán llevar a cabo éstos su reconocimiento sin la previa autorización escrita del delegado o subdelegado de la A.E.A.T. Y por su parte, el artículo 39 del Reglamento de Inspección de los Tributos establece que cuando la actuación inspectora pretenda la entrada en el domicilio particular de una persona física, será precisa la obtención del oportuno mandamiento judicial si no mediare el consentimiento del interesado. En el ámbito del procedimiento de Recaudación, el artículo 130 de la L.G.T.

³⁰ S.T.C. 22/84.

³¹ S.T.C. 69/99 de 26 de abril.

exige de mandamiento judicial con independencia de que se tratare de una persona física o jurídica para la entrada en el domicilio del deudor, bien sea para la realización de una traba o para la obtención de información, entrando en el domicilio de un tercero ajeno a la relación tributaria.

En la actualidad, resulta a nuestro juicio de aplicación el artículo 87.2 de la Ley Orgánica del Poder Judicial que atribuye a los Juzgados de Instrucción la autorización en resolución motivada «cuando ello proceda para la ejecución forzosa de actos de la Administración.»

Finalmente operan como límites al derecho de información sobre terceros tanto el secreto de las comunicaciones, como el secreto profesional y el principio de igualdad en la actuación inspectora. Su estudio desbordaría los límites de estas notas por lo que únicamente los dejamos apuntados. 