



Universidad
Politécnica
de Cartagena



FACULTAD DE
CIENCIAS DE LA
EMPRESA

U P C T

INFORMACIÓN TRIBUTARIA Y PROTECCIÓN DEL DERECHO A LA INTIMIDAD

Trabajo Fin de Grado

Grado en Administración y Dirección de Empresas

Curso 2021/2022

Autora:

Sandra Angosto Ros



Tutora:

María del Carmen Pastor del Pino

**Facultad de Ciencias de la Empresa
Universidad Politécnica de Cartagena**

RESUMEN

En el presente Trabajo de Fin de Grado estudiaremos las obligaciones de información tributaria, su regulación, modos o cauces de obtención, así como los obligados a suministrar la información. Una vez abordadas todas las cuestiones relativas a las obligaciones o deberes de información, pasaremos a estudiar los límites, tanto constitucionales como contenidos en normas con rango ley, que acotan la facultad de obtención de información por parte de la Administración. Para finalizar, acabaremos indagando, por el interés de nuestro trabajo, en un límite constitucional en particular, el derecho a la intimidad, observando hasta qué punto las obligaciones de información pueden llegar a interferir en la esfera íntima de la vida privada de los ciudadanos.

Palabras clave: obligaciones de información, deber de información, deber de contribuir, obtención por suministro, obtención por captación, derecho a la intimidad.

ABSTRACT

In this Final Degree Project we will study the obligations of tax information, its regulation, modes or methods of obtaining it, as well as those obliged to provide the information. Once all the issues related to the obligations or duties of information have been addressed, we will go on to study the limits, both constitutional and contained in regulations with the rank of law, which limit the power of the Administration to obtain information. Finally, due to the interest of our work, we will end by investigating a particular constitutional limit, the right to privacy, observing to what extent information obligations may interfere in the intimate sphere of the private life of citizens.

Key words: information obligations, duty to inform, duty to contribute, procurement by supply, procurement by collection, right to privacy.

ÍNDICE

I. Introducción.....	5
II. Las obligaciones de información tributaria y el deber de contribuir.....	7
1. Regulación y tipos de las obligaciones de información tributaria.....	10
2. Límites del deber de información tributaria.....	18
2.1 Límites constitucionales.....	19
2.1.1 Derecho a la intimidad.....	19
2.1.2 Inviolabilidad del domicilio.....	21
2.1.3 Secreto de las comunicaciones.....	23
2.2 Límites contenidos en normas de rango ley.....	24
2.2.1 Secreto profesional.....	25
2.2.2 Secreto estadístico.....	28
2.2.3 Secreto del protocolo notarial.....	29
2.2.4 Diligencias sumariales.....	31
2.2.5 Secreto bancario.....	32
III. Especial atención a la protección del derecho a la intimidad: análisis jurisprudencial.	36
IV. Conclusiones.....	41
V. Bibliografía.....	43
VI. Anexo de jurisprudencia.....	47

Abreviaturas.

AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria

AN: Audiencia Nacional

Art.: Artículo

Arts.: Artículos

CE: Constitución Española de 1978

LGT: Ley General Tributaria

Núm.: Número

Núms.: Números

Ob. cit.: Obra citada

Pág.: Página

Págs: Páginas

RGGIT: Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos

SAN: Sentencia de la Audiencia Nacional

Ss: Siguietes

STC: Sentencia del Tribunal Constitucional

STS: Sentencia del Tribunal Supremo

TC: Tribunal Constitucional

TEAC: Tribunal Económico Administrativo Central

TS: Tribunal Supremo

UE: Unión Europea

I. Introducción.

La columna vertebral del actual sistema tributario es la colaboración y cooperación de todos los ciudadanos en la correcta aplicación de los tributos, puesto que sin la aportación de datos e información que proporcionan los contribuyentes en relación a sus hechos imposables, sería imposible llevar a cabo el proceso de aplicación de los tributos¹. Por ello, la información de la que precisa la Administración es vital e imprescindible para el ejercicio de sus funciones², puesto que sin esta información no se podría controlar si los sujetos están cumpliendo con sus obligaciones tributarias.

La colaboración y cooperación de los ciudadanos supone el cumplimiento de una serie de deberes y obligaciones formales y materiales relacionadas con su situación económica y con la de terceros. Las obligaciones de información tributaria, que forman parte de las obligaciones formales, encuentran su base en el deber de contribuir previsto en el artículo 31.1 de la Constitución Española, el cual establece que, «todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos (...)». Por este motivo, la Administración tributaria necesita conocer en detalle la situación fiscal de los obligados a fin de verificar el cumplimiento del deber de contribuir impuesto en la Constitución.

La obligación de los sujetos de aportar a la Administración tributaria toda clase de información relacionada con el cumplimiento de sus obligaciones, tanto propias como de terceros, viene prevista en normas con rango ley y en sus reglamentos. Estas obligaciones aparecen recogidas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) en su artículo 29.2 f). Más concretamente, vienen desarrolladas en sus artículos 93 (obligaciones de información) y 94 (autoridades sometidas al deber de informar y colaborar), al igual que en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RGGIT) en sus artículos 30 a 57. Puesto que la información es una de las piezas claves en el momento actual para

¹ RODRÍGUEZ BEREIJO, A: «El sistema tributario en la Constitución (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)», *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 36, 1992, pág. 65.

² SESMA SÁNCHEZ, B.: *La obtención de información tributaria*, Aranzadi Editorial, Navarra, 2001, pág. 20.

la correcta aplicación de los tributos, la LGT establece dos formas o cauces de obtención de dicha información en su artículo 93.2: a) la obtención por suministro, en la cual es el propio obligado el que proporciona datos directamente a la Administración sin requerimiento previo, cauce que también se desarrolla en el RGGIT en sus artículos 31 a 54 ter, y b) la obtención por captación, que sí que requiere la actuación de los órganos administrativos, y de igual modo también se desarrolla en el RGGIT en sus artículos 55 a 57.

Como comentaremos a lo largo del presente trabajo, el deber de información tributaria está condicionado por una serie de límites, puesto que se trata de un deber que no es absoluto, siendo precisamente estos límites, recogidos tanto en la Constitución como en normas de rango ley, los que ha de respetar la Administración para ejercer su potestad de obtención de información. El motivo de la elección del tema del presente trabajo es el interés actual sobre las obligaciones y deberes de información, puesto que cada vez son mayores, lo que hace posible a la Administración tener un mayor control sobre la situación fiscal de los obligados tributarios, y lograr de este modo un descenso del fraude fiscal. De igual modo estudiaremos hasta qué punto estas obligaciones de información pueden llegar a interferir en la vida privada de los ciudadanos.

De acuerdo con todo ello, nuestro trabajo se estructura en tres capítulos. Primero estudiaremos la regulación de las obligaciones de información tributarias, así como sus formas de obtención y obligados a suministrarla. Después pasaremos a estudiar los límites que acotan el deber de información, tanto Constitucionales como contenidos en normas con rango ley, para más tarde indagar en cómo estas obligaciones de información pueden afectar al derecho a la intimidad. Las fuentes bibliográficas empleadas en el presente trabajo son principalmente normativas, como la Ley General Tributaria y el Reglamento General de las Actuaciones y Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. También se emplearán fuentes doctrinales y jurisprudenciales.

II. Las obligaciones de información tributaria y el deber de contribuir.

Para situar nuestro trabajo es conveniente partir de la relación jurídico tributaria, que a tenor del apartado primero del artículo 17 de la LGT es «el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos», puesto que de esta relación entre Administración y obligados tributarios, es de la que emanan un conjunto de obligaciones, que pueden derivarse en obligaciones materiales y formales tanto para el obligado tributario como para la Administración (artículo 17.2). Entre las obligaciones formales se encuentran las obligaciones de información tributaria, objeto de nuestro estudio. A tenor del artículo 29 de la LGT son obligaciones tributarias formales las que «sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros». Es decir, las obligaciones formales implican una actuación, o simplemente un dejar de hacer, y no tienen dimensión económica material directa. Dentro del citado artículo, entre otras, se encuentran las obligaciones de presentar declaraciones censales; de solicitar y facilitar el NIF; de presentar declaraciones, autoliquidaciones o comunicaciones de los distintos tributos; de llevar libros de contabilidad o registros; de expedir, solicitar y conservar facturas... Este artículo, como se puede deducir, no contiene más que una enumeración orientativa de las obligaciones formales más relevantes o comunes, las cuales se encuentran enumeradas de forma dispersa en los distintos preceptos tributarios, así como en otro tipo de normas.

Por el interés de nuestro trabajo, podemos destacar una obligación formal en particular, la recogida en el apartado 2. f) «la obligación de aportar a la Administración tributaria libros, registros, documentos o información que el obligado tributario deba conservar en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de terceros, así como cualquier otro dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria (...)». Esta obligación no es más que una exteriorización de la «colaboración social en la aplicación de los tributos» que hunde sus raíces en el deber general de contribuir del artículo 31.1 de la Constitución³. Aunque, bien es cierto que las

³ ORENA DOMÍNGUEZ, A.: «Los requerimientos de información: caducidad y motivación», *Quincena Fiscal*, núm. 17, 2019, págs. 1 y 2.

obligaciones de información tributaria no se hallan expresamente recogidas en nuestra Constitución, sí que están estrechamente relacionadas con el artículo 31.1, que establece el deber de todos los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, siendo estas obligaciones, por tanto, concebidas como un deber de colaboración con la Administración en la aplicación de los tributos.

Por su importancia, consideramos conveniente hablar del significado jurídico que la doctrina le ha dado al deber de contribuir. Como bien hemos mencionado, aparece consagrado en el artículo 31.1 de la Constitución, señalando el Tribunal Constitucional en su Sentencia 182/1997, de 28 de octubre, que «el art. 31.1 CE consagra no sólo los principios ordenadores del sistema tributario, que son, al propio tiempo, límite y garantía individual frente al ejercicio del poder, sino también derechos y deberes de los ciudadanos frente a los impuestos establecidos por el poder tributario del Estado». Así pues, y siguiendo a RUBIO LLORENTE, el deber de contribuir es tratado como un deber público que impone pautas materiales de actuación a los poderes públicos y que se orienta a la satisfacción de intereses y derechos públicos⁴. De este modo, al deber de contribuir se le reconoce mayor trascendencia social puesto que va destinado a cumplir fines de interés general, destacándolo así los tribunales cuando señalan que: «el reconocimiento de los denominados derechos de carácter económico y social conduce a la intervención del Estado para hacerlos efectivos, a la vez que dota de una trascendencia social al ejercicio de sus derechos por los ciudadanos – especialmente de los de contenido patrimonial – y al cumplimiento de determinados deberes - como los tributarios -».

Para asegurar el cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, la Administración tributaria necesita la colaboración y cooperación de los ciudadanos, es por ello por lo que configura el deber de suministrar información tributaria atribuyéndose paralelamente un conjunto de potestades para asegurar dicho cumplimiento. Resulta necesario aclarar que estas potestades de información tributaria se emplean como mecanismo genérico de lucha contra el fraude fiscal, lo que permite que se establezcan los deberes u obligaciones de información que se consideren oportunos. El hecho de que la Administración ejerza sus potestades desde la perspectiva de combatir el

⁴ RUBIO LLORENTE, F.: «Los deberes constitucionales», *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 62, 2001, pág. 11.

fraude fiscal, indica la prioridad de obtener de forma masiva y genérica cualquier información que le permita detectar situaciones de fraude⁵. Siguiendo esta línea, según palabras del Tribunal Constitucional en la Sentencia 233/2005, de 26 de septiembre⁶, las obligaciones de información además de constituir un instrumento necesario para una contribución justa a los gastos generales, también son necesarias para que se lleve a cabo una gestión tributaria eficaz. Cuando la Constitución establece el deber de contribuir lo hace bajo la premisa de un sistema tributario justo, basado en la capacidad económica e inspirado en la igualdad y el resto de principios de justicia⁷.

Como señala SÁNCHEZ LÓPEZ, siendo incontrovertida la fundamentación de los deberes de información en el art. 31.1 de la Constitución Española, la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de noviembre de 2013 declara que el ejercicio de esta facultad por parte de la Administración tributaria supone con más o menos intensidad, una incisión en derechos e intereses de los afectados tutelados jurídicamente, un sistema tributario justo exige un equilibrio adecuado, en términos de justicia y proporcionalidad, entre la aportación de información con trascendencia tributaria y el grado a medida en que dicho deber afecta al sujeto titular de la misma. En este sentido, la obligación de información no es absoluta, por lo que se hace preciso buscar soluciones que conjuguen adecuadamente la realización del deber de contribuir y los derechos fundamentales que puedan entrar en conflicto con el mismo, partiendo de la premisa de que el sistema tributario justo, para serlo, no puede prescindir del resto de valores constitucionales⁸.

Siguiendo a ALONSO GONZÁLEZ, el quid de la cuestión está en «hallar una fórmula, conciliadora que permita conjugar los intereses de la Hacienda Pública, sus actuaciones y manifestaciones normativas, con los intereses de los ciudadanos, alcanzando un equilibrio en el cual el respeto a los intereses de los segundos no implique

⁵ SESMA SÁNCHEZ, B: La obtención de información tributaria, *ob. cit.*, págs. 21 y ss.

⁶ Asimismo, la STC 233/2005 también declara: «El art. 93 (...) desprende la existencia de una obligación legal de facilitar y suministrar información con relevancia tributaria a la Administración. La cuestión, se traslada a que dicha obligación no es absoluta, sino que tiene unos límites, en tanto que el ejercicio de esta facultad por parte de la Administración autorizada supone, con más o menos intensidad, una incisión en derechos e intereses de los afectados tutelados jurídicamente, incluso a nivel constitucional».

⁷ LOZANO SERRANO, C.: «El deber de colaboración tributaria sin autoincriminación», *Quincena fiscal*, núm. 8, 2015, pág. 3.

⁸ SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E.: «Algunas cuestiones controvertidas en relación con los requerimientos de información a terceros. Un análisis jurisprudencial», *Quincena Fiscal*, núm. 9, 2018, pág. 2.

necesariamente un menoscabo en la eficaz gestión de la primera⁹. LOZANO SERRANO afirma que la consecución del equilibrio mencionado no se resuelve primando el interés público tributario con el consiguiente sacrificio de los derechos fundamentales, olvidando que no hay precepto en el ordenamiento que anteponga el deber de contribuir sobre los citados derechos, cuando sí hay, por el contrario, una posición preeminente y prioritaria de los derechos fundamentales. En definitiva, el fin fiscal no justifica cualquier pretensión recaudatoria de las Haciendas Públicas, sino que, su definición y contenido se configuran en conjunción con el resto de valores constitucionales como a la luz del ideal de justicia que se dirige el ordenamiento en su conjunto¹⁰.

1. Regulación y tipos de las obligaciones de información tributaria.

Los preceptos encargados de regular las obligaciones de información son principalmente los artículos 93 y 94 de la LGT, recogidos en su Sección 3ª «Colaboración social en la aplicación de los tributos» del Capítulo I «Principios generales» en su Título III «La aplicación de los tributos», y el correspondiente desarrollo reglamentario en los artículos 30 y siguientes del RGGIT, dentro del Capítulo V «Obligaciones de información», de su Título II «Obligaciones tributarias formales».

Como hemos señalado la finalidad de las obligaciones de información es la de facilitar a la Administración tributaria la correcta aplicación de los tributos, mediante el abastecimiento de información. Así está dispuesto en el artículo 93.1 de la LGT indicándose que «las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas». Nos encontramos ante una obligación de carácter formal, como bien hemos mencionado anteriormente, cuyo principal objetivo es la obtención de

⁹ ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *La información tributaria versus intimidad personal y secreto profesional*, Editorial Tecnos, Madrid, 1992, pág. 13.

¹⁰ LOZANO SERRANO, C.: «El deber de colaboración tributaria sin autoincriminación», *ob. cit.*, págs. 3 y 4.

información sobre ciertos datos específicos con trascendencia tributaria¹¹. Debido a su relevancia, es importante determinar qué debemos entender por «trascendencia tributaria» y para ello seguiremos la línea establecida por los tribunales.

Según ha especificado el Tribunal Supremo en la Sentencia del 12 de noviembre de 2003, «la noción de trascendencia tributaria constituye (...) un concepto jurídico indeterminado, no definido agotadoramente en el texto de la norma, pero que, al ser aplicado, solo puede reconducirse a una única solución jurídicamente admisible. Se trata (...) de una potestad esencialmente reglada, que obliga a la Administración a encontrar la correcta y única aplicación justa de la norma en atención a la naturaleza de los datos que quiere recopilar y de los sujetos a quienes se los reclama (...)». La jurisprudencia, desde esta premisa, definió la trascendencia tributaria como «la cualidad de aquellos hechos o actos que puedan ser útiles a la Administración para averiguar si ciertas personas cumplen o no la obligación establecida en el art. 31.1 de la Constitución (...). Y esa cualidad puede ser «directa», cuando la información solicitada se refiere a hechos imponibles (...) o «indirecta», cuando la información solicitada se refiere a daños colaterales, que puedan servir de indicio a la Administración para buscar después hechos imponibles presuntamente no declarados».

Nos encontramos, siguiendo las líneas del Tribunal Supremo, ante un concepto jurídico indeterminado cuyos contornos aparecen «desdibujados», y que propician que, en más de una ocasión, se obtengan datos que no tienen dicho carácter, normalmente en la modalidad de requerimiento individualizado, con la consiguiente vulneración de los derechos del contribuyente titular de los mismos. Por ello, resulta interesante apuntar los requisitos que deberían delimitar y, por tanto, dar contenido al concepto de trascendencia tributaria, tarea que debe llevarse a cabo sin perder de vista el objetivo general de la «aplicación de los tributos» que, a tenor del art. 141. c) de la LGT, se dirigen las actuaciones de obtención de información siendo significativa, en este sentido, la ubicación del art. 93 de la LGT dedicado precisamente a «la aplicación de los tributos». Lo esencial es que la noción de trascendencia tributaria no es ilimitada ni de libre apreciación por la Administración, ya que se trata, según palabras de SÁNCHEZ LÓPEZ,

¹¹ CARRERAS MANERO, O.: «Alcance y límites del deber de información con trascendencia tributaria. A propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo», *Quincena Fiscal*, núm. 1, 2016, pág. 2.

de una potestad esencialmente reglada, que obliga a la Administración a encontrar la correcta y única aplicación justa de la norma en atención a la naturaleza de los datos que quiere recopilar y de los sujetos a quienes se los reclama¹². Así lo reproduce el Tribunal Supremo en la Sentencia anteriormente mencionada: «en ningún caso existirá trascendencia tributaria por el simple hecho de haberse solicitado información, debiendo concurrir una justificación o motivo específicamente suficiente que fundamente el requerimiento de la información, pues conceptuar el requisito legal de la trascendencia tributaria de forma abstracta o genérica equivaldría en la práctica a negar virtualidad a su exigencia».

Por ello, en primer lugar, debe aludirse al «carácter actual y no meramente potencial de la relevancia tributaria». Esto es, los requerimientos de información deben realizarse acerca de hechos efectivamente realizados que guarden conexión con un concreto hecho imponible. Este carácter actual queda de manifiesto en el inciso último del art. 93.2 de la LGT, cuando señala que los requerimientos podrán «efectuarse en cualquier momento posterior» a la realización de las operaciones relacionadas con los datos o antecedentes requeridos. En torno a este carácter actual de la relevancia tributaria señala la Audiencia Nacional en Sentencia de 15 de julio de 2010 que «la trascendencia tributaria es un valor anterior a la información requerida, y no un resultado de la información obtenida, pues si dicha trascendencia tributaria se aprecia con posterioridad el requerimiento adolece de su esencial requisito».

En segundo lugar, debe abordarse la interpretación del carácter «directo» o «indirecto». Así se entiende que la misma tiene trascendencia directa cuando su descripción es revela la realización del hecho imponible; por su parte, se entiende que la información tiene trascendencia indirecta cuando se refiere a datos colaterales, que pueden servir de indicio para rastrear hechos imposables presuntamente no declarados, o sencillamente para guiar después la labor inspectora hacia determinadas personas¹³. Con esta base, la jurisprudencia ha establecido que el alcance del concepto jurídico de trascendencia tributaria debe entenderse en un sentido amplio existiendo esta cuando: «(...) la información puede solicitarse en cuanto sirva o tenga eficacia en la aplicación de

¹² SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E.: «Algunas cuestiones controvertidas (...)», *ob. cit.*, pág. 6.

¹³ DE LA PEÑA AMORÓS, M. M.: *El deber de la información*, Dykinson, Madrid, 2020, págs. 54 y 55.

los tributos, obviamente tomando la frase en términos generales, pues la norma no se refiere a la comprobación e investigación de una determinada relación tributaria, sino que busca habilitar para recabar información, tanto de particulares como de organismos, para cuanto conduzca a la aplicación de los tributos¹⁴».

Otra cuestión igual de relevante es la relativa a los sujetos que tienen la obligación de aportar a la Administración tributaria información con trascendencia tributaria, la cual se impone a todas las personas del artículo 35 de la LGT (personas físicas y jurídicas, públicas o privadas), así lo recoge el artículo 93 de la LGT: «Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley (...)», es decir, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición. Continúa así el artículo 93: “En particular:

- a) Los retenedores y los obligados a realizar ingresos a cuenta (...).
- b) Las sociedades, asociaciones, colegios profesionales (...).

A la misma obligación quedarán sujetas aquellas personas o entidades, incluidas las bancarias, crediticias o de mediación financiera (...).

- c) Las personas o entidades depositarias de dinero en efectivo (...)” entre otras.

Por su parte, el artículo 94 de la LGT desarrolla el deber de información impuesto a las autoridades y en general, a quienes ejerzan funciones públicas. Así en este artículo se menciona que «los órganos del Estado, las comunidades autónomas y de las entidades locales; los organismos autónomos y las entidades públicas empresariales; las cámaras y corporaciones, colegios y asociaciones profesionales; las mutualidades de previsión social; las demás entidades públicas, incluidas las gestoras de la Seguridad Social y quienes, en general, ejerzan funciones públicas, estarán obligados a suministrar a la Administración tributaria cuantos datos, informes y antecedentes con trascendencia

¹⁴ En estos términos se reproduce la STS 29 de julio de 2000. También mencionada en GUTIÉRREZ, GUTIÉRREZ, A.: «¿Qué es la trascendencia tributaria?», *Contable*, IV Trimestre 2018, págs. 32 y 33.

tributaria recabe ésta mediante disposiciones de carácter general o a través de requerimientos concretos, y a prestarle, a ella y a sus agentes, apoyo, concurso, auxilio y protección para el ejercicio de sus funciones».

Los cauces por los que la Administración puede obtener información, además de los requisitos o características que esta debe cumplir en el momento de solicitar dicha información a los ciudadanos son otras de las cuestiones relevantes a abordar respecto a las obligaciones de información. A tenor del art. 93.2 de la LGT las obligaciones de información «deberán cumplirse con carácter general en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen, o mediante requerimiento individualizado de la Administración tributaria que podrá efectuarse en cualquier momento posterior a la realización de las operaciones relacionadas con los datos o antecedentes requeridos». Se establecen de este modo en la ley, dos cauces o formas de obtención de información: el suministro y la captación.

MANTERO SÁENZ aborda esta distinción señalando que «la obtención de información por suministro se produce en aquellos casos en los que la norma establece la obligación de proporcionar determinados datos, sin necesidad de que la Administración los requiera» mientras que «la obtención de información por captación supone una actuación singularizada de la Administración, que exige a una persona determinada, que le proporcione unos datos determinados, de forma que, de no exigirse, no se proporcionarían¹⁵». El Tribunal Supremo, por su parte, en la Sentencia del 8 de abril de 2019, señala que se produce una diferenciación en nuestra legislación tributaria, entre la obligación de aportar información con trascendencia tributaria por suministro (esto es, información de carácter general, proporcionada en virtud de declaraciones informativas periódicas), obligación regulada en los artículos 31 a 54 bis del RGGIT; o por captación (como contestación a requerimientos individualizados de obtención de información formulados por el órgano competente de la Administración tributaria), obligación regulada específicamente en los artículos 55 a 57 del mismo reglamento. PALAO TABOADA ante esta diferenciación señala que si de lo que se trata es de obtener datos con un interés genérico para la Administración tributaria deberán de ser solicitados a

¹⁵ MANTERO SÁENZ, A.: «El deber de información tributaria. Los artículos 111 y 112 de la LGT», *Crónica Tributaria*, núm. 53, 1985, pág. 124.

través del suministro periódico, mientras que los requerimientos quedarían reservados para aquellos que puedan tener consecuencias jurídicas en un procedimiento incoado o por incoar¹⁶.

A continuación, comentaremos de manera más detallada cada cauce de obtención de información. Comenzaremos por la «obtención por suministro», que consiste en el establecimiento de obligaciones de información periódicas materializadas en declaraciones que han de presentarse los distintos obligados tributarios, en la forma, lugar y plazo que fije la Administración en la normativa correspondiente. DE LA PEÑA AMORÓS, distingue como características generales de estas obligaciones de información por suministro lo siguiente: a) son masivas, puesto que se establecen para ser cumplimentadas por un gran número de contribuyentes, para de este modo lograr una gran cantidad de datos, lo que conllevará una mayor eficiencia por parte de los órganos de gestión de la Administración; b) tienen carácter periódico, circunstancia que responde a la necesaria regularidad que la gestión masiva demanda; y por último, c) para su cumplimiento se establece por parte de la Administración un cauce normalizado a través de medios telemáticos, lo que permite un tratamiento masivo de los datos que se suministran¹⁷.

Tras el análisis de estas características, y a modo enunciativo señalaremos las obligaciones de información que aparecen reguladas en el RGGIT: obligación de informar sobre operaciones con terceras personas (arts. 31 a 35); obligación de informar sobre operaciones incluidas en los libros de registros (art. 36); obligación de informar sobre cuentas, operaciones y activos financieros (arts. 37 a 42 ter); obligaciones de información respecto de determinadas operaciones con Deuda Pública del Estado, participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda (arts. 43 y 44); obligación de información respecto de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en otros estados miembros de la UE (arts. 45 a 49); obligación de informar sobre la constitución, establecimiento, modificación o extinción de entidades (art. 50); obligación de informar sobre personas o entidades que no han comunicado su número de

¹⁶ PALAO TABOADA, C.: «La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites», *Gaceta Fiscal*, núm. 45, 1987, pág. 139.

¹⁷ DE LA PEÑA AMORÓS, M. M.: *El deber de la información*, *ob. cit.*, págs. 152 y 153.

identificación fiscal o que no han identificado los medios de pago empleados al otorgar escrituras o documentos donde consten los actos o contratos intervenidos por los notarios (art. 51); obligación de informar sobre las subvenciones o indemnizaciones derivadas del ejercicio de actividades agrícolas, ganaderas o forestales (art. 52); obligación de informar acerca de las aportaciones a sistemas de previsión social (art. 53); obligación de informar sobre operaciones financieras relacionadas con bienes inmuebles (art. 54); obligación de informar sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero (art. 54 bis); y por último, obligación de informar sobre la cesión de uso de viviendas con fines turísticos (art. 54 ter). Todas estas obligaciones se tratan de obligaciones de suministro respecto a las cuales se regula de forma detallada el tipo de información que se ha de suministrar, así como los obligados a suministrarla y los plazos que tienen para hacerlo.

Por su parte, la «obtención por captación», que también aparece señalada en el artículo 93.2 de la LGT cuando menciona que las obligaciones de información se podrán cumplir «mediante requerimiento individualizado de la Administración tributaria que podrá efectuarse en cualquier momento posterior a la realización de las operaciones relacionadas con los datos o antecedentes requeridos». De forma más específica, el RGGIT regula estos requerimientos individualizados en sus artículos 55 a 57. El requerimiento de información supone una actuación individualizada de la Administración por la que se exige a una determinada persona, unos datos específicos señalados en el propio requerimiento, de forma que de no existir el mismo dichos datos no se habrían suministrado. Estos requerimientos se pueden realizar para solicitar información tanto de terceros como propias. El artículo 30 del RGGIT respecto al requerimiento de información sobre terceros, en los que se solicita información concreta respecto de una operación específica o de un concreto obligado tributario, señala que podrá realizarse en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos o ser independientes de este. Por otro lado, en el supuesto de requerimiento de información sobre obligaciones propias, en los que se solicita información con vistas a la detección de actividades u operaciones fraudulentas o para actividades de inspección o recaudación, se entenderá siempre que son independientes, es decir, se trata de requerimientos efectuados con carácter previo a un procedimiento.

El art. 55.2 del RGGIT señala los plazos que se concederán en los requerimientos de información para aportar la información solicitada, estableciéndose así un plazo mínimo de 10 días. En este mismo artículo también se establece que los órganos competentes para realizar los requerimientos de información serán los de inspección y recaudación, dejando a un lado a los órganos de recaudación, para los cuales no existe un reconocimiento general por lo que no les será posible llevar a cabo estos requerimientos. En relación con los órganos de inspección el art. 141 c) de la LGT señala que «la inspección tributaria consiste en el ejercicio de las funciones dirigidas a la realización de actuaciones de obtención de información relacionadas con la aplicación de los tributos, de acuerdo con lo establecido en los artículos 93 y 94 de esta ley», por su parte, respecto a los órganos de recaudación establece el artículo 10.2 del Reglamento General de Recaudación que «los funcionarios que desempeñen funciones de recaudación podrán realizar actuaciones de obtención de información previstas en los artículos 93 y 94 de la LGT». Otra cuestión importante recogida en el art. 55 del RGGIT es la referida al contenido esencial que no puede faltar a la hora de realizar un requerimiento de información, afirma de este modo que los mismos deberán incluir: a) el nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del obligado tributario que debe suministrar la información; b) el periodo de tiempo a que se refiere la información requerida, y c) los datos relativos a los hechos respecto de los que se requiere la información.

SESMA SÁNCHEZ destaca que todo requerimiento de información debe estar motivado, ya que nos encontramos ante la presencia de actos o actuaciones administrativas que pueden limitar derechos subjetivos o intereses legítimos y ante el ejercicio de una potestad discrecional¹⁸. En este sentido, DE LA PEÑA AMORÓS, afirma que la motivación de este tipo de actos deberá en todo caso servir para demostrar que la información que a través del mismo se solicita tiene trascendencia tributaria, requisito esencial para que el requerimiento pueda ser realizado¹⁹. Siguiendo esta línea, MARTÍN RODRÍGUEZ comenta que «un requerimiento de información por captación necesita en todo caso una motivación singularizada que permita conocer por qué se solicita; en base

¹⁸ SESMA SÁNCHEZ, B.: La obtención de información (...), ob. cit., pág. 142.

¹⁹ DE LA PEÑA AMORÓS, M. M.: El deber de la información, ob. cit., pág. 166.

a ello a quien va dirigido en concreto y, por todo ello, que información se requiere²⁰». Por su parte, el Tribunal Supremo en Sentencia de 14 de febrero de 2006 (Recurso de Casación núm. 7176/2002) afirma que «la motivación exige que la resolución contenga una fundamentación suficiente para que en ella se reconozca la aplicación razonable del Derecho a un supuesto específico permitiendo a un observador saber cuáles son las razones que sirven de apoyatura a la decisión adoptada, quedando así de manifiesto que no se ha actuado con arbitrariedad».

En definitiva, en vista de lo señalado podemos concluir que las obligaciones de suministro en la actualidad son una fuente importante de información para la Administración tributaria, puesto que del suministro de estos datos depende la eficiencia del actual sistema tributario; por su parte, los requerimientos individualizados se tratan de un deber específico que inicia la Administración en el ejercicio de su potestad de obtención de información, con el fin de detectar y luchar contra el fraude fiscal²¹.

2. Límites del deber de información tributaria.

La capacidad de obtener información por parte de la Administración tributaria está acotada por una serie de límites. Para que el estudio de tales límites a los deberes de información sea más sencillo, consideramos que la mejor manera de clasificarlos es en función del lugar donde vienen recogidos, es decir, según el nivel normativo en el que se encuentran. Este estudio por separado entre los límites recogidos en la CE y los establecidos en la Ley, es debido a que por su ubicación y rango de regulación van a contar con un nivel de protección distinto. La consideración del derecho a la intimidad, la inviolabilidad del domicilio o el secreto de las comunicaciones como derechos fundamentales los dotan de una protección superior a cualquier derecho recogido en una ley ordinaria²². El tema relativo a los límites de los deberes y potestades de información tributaria es uno de los que mejor pone de manifiesto la prevalencia del interés fiscal al amparo de la protección del deber de contribuir para el sostenimiento de los gastos

²⁰ MARTÍN RODRÍGUEZ, J. M.: «¿Puede la agencia tributaria solicitar la cesión indiscriminada de datos de abogados y procuradores a los tribunales? Análisis de la STS 1611/2008, de 13 de noviembre de 2018, *Nueva fiscalidad*, núm. 4, 2018, pág. 261.

²¹ SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E.: «Algunas cuestiones controvertidas (...)», *ob. cit.*, pág. 15.

²² HURTADO GONZÁLEZ, J. F.: *El deber de colaborar con la Administración tributaria facilitando información sobre terceros*, Lex Nova, Valladolid, 2001, págs. 266 y 267.

públicos, sobre los intereses y derechos de los obligados tributarios que deben colaborar. Aunque existen límites al ejercicio de las potestades de obtención de información tributaria, lo cierto es que son poco eficaces como argumentos para negarse a colaborar dada su interpretación restrictiva.

2.1 Límites constitucionales.

Como indica HURTADO GONZÁLEZ, el deber de información no es un deber absoluto, siendo precisamente, sus límites los que tiene que respetar la Administración cuando ejercita sus potestades en materia tributaria. La CE establece límites y prerrogativas a los poderes públicos, como derechos y deberes a los ciudadanos. En este sentido, en el ámbito del deber de informar a la Administración, la CE establece en su artículo 18 una serie de derechos fundamentales cuya salvaguarda entra en directa conexión con el mandato constitucional del artículo 31.1²³. Corresponde ahora, precisamente, entrar en un análisis detallado de tales limitaciones recogidas en la Constitución.

2.1.1 Derecho a la intimidad.

Uno de los límites por los que se encuentra acotada la potestad de obtención de información por parte de la Administración tributaria es el derecho fundamental a la intimidad, recogido en el artículo 18.1 de la CE y por el cual «se garantiza el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen». Los derechos fundamentales se reconocen a todas las personas, pero no son en ningún caso absolutos, señalándolo así el Tribunal Constitucional en su Sentencia 143/1994, de 9 de mayo: «el derecho a la intimidad no es absoluto, como no lo es ninguno de los derechos fundamentales pudiendo ceder ante intereses constitucionalmente relevantes». En este sentido, en su Sentencia 156/2001, de 2 de julio, respecto al derecho a la intimidad menciona que «al igual que los demás derechos fundamentales, no es absoluto, sino que se encuentra delimitado por los restantes derechos fundamentales y bienes jurídicos constitucionalmente protegidos»²⁴.

²³ HURTADO GONZÁLEZ, J. F.: *El deber de colaborar (...), ob. cit.*, págs. 266 y 267.

²⁴ En este sentido la STC 110/1984 del 26 de noviembre afirma que: «todo derecho tiene sus límites que, en relación a los derechos fundamentales, establece la Constitución en sí misma en algunas ocasiones,

El reconocimiento del derecho a la intimidad como derecho fundamental obedece al doble carácter que estos poseen²⁵, caracteres que ha puesto de manifiesto el Tribunal Constitucional en la Sentencia del 14 de julio de 1981: «en primer lugar, los derechos fundamentales son derechos subjetivos, no sólo en cuanto a derechos de los ciudadanos en sentido estricto, sino en cuanto garantizan un status jurídico o la libertad en un ámbito de la existencia. Pero, al propio tiempo, son elementos esenciales de un ordenamiento objetivo de la comunidad nacional, en cuanto esta se configura como marco de una convivencia humana justa y pacífica». Asimismo, PÉREZ LUÑO continúa «en el horizonte del constitucionalismo actual los derechos fundamentales desempeñan por tanto una doble función: en el plano subjetivo siguen actuando como garantías de la libertad individual, si bien a este papel clásico se aúna ahora la defensa de los aspectos sociales y colectivos de la subjetividad, mientras que en el objetivo han asumido una dimensión institucional a partir de la cual su contenido debe funcionalizarse para la consecución de los fines y valores constitucionalmente proclamados²⁶».

Y, ¿en qué consiste el derecho a la intimidad? Al no contar con una definición legal de este derecho, debemos acudir a la doctrina y a los tribunales para darle contenido. Siguiendo a BATTLE SALES, el derecho a la intimidad podemos definirlo como «el derecho que compete a toda persona²⁷ a tener una esfera reservada en la cual debe desenvolverse su vida, sin que la indiscreción ajena tenga acceso a ella»²⁸. Por su parte, el Tribunal Supremo lo definió en la Sentencia del 8 de marzo de 1972 como el «derecho

mientras que 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 a otros derechos constitucionales sino también otros bienes constitucionalmente protegidos».

²⁵ CHECA GONZÁLEZ, C., MERINO JARA, I.: «El Derecho a la intimidad como límite a las funciones investigadoras de la Administración tributaria», *Impuestos*, núm. 12, 1978, págs. 161 y 162.

²⁶ PÉREZ LUÑO, E.: *Los derechos fundamentales*, Tecnos, Madrid, 1984, pág. 25.

²⁷ ¿Quiénes son las personas titulares del derecho a la intimidad?, ¿personas físicas o también jurídicas? En este sentido NOGUEROLLES PEIRÓ, N.: «La intimidad económica en la doctrina del Tribunal Constitucional», *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 52, 1986, pág. 565, considera que «el derecho a la intimidad del artículo 18.1 de la CE solo es predicable respecto de las personas físicas y no de las jurídicas». El TC por su parte en el Auto de 17 de abril de 1985 y en la Sentencia 137/1985 de 17 de octubre manifiesta que «el derecho a la intimidad que reconoce el art. 18.1 de la CE por su propio contenido y naturaleza, se refiere a la vida privada de las personas individuales, en las 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».

²⁸ BATTLE SALES, G.: *El secreto de los libros de contabilidad y el secreto bancario. Dos manifestaciones del derecho a la intimidad privada*, Reus, Madrid, 1975, pág. 6.

a mantener intacta, desconocida, incontaminada e inviolada la zona íntima, familiar o recoleta del hombre»²⁹. De ambas definiciones podemos extraer que la intimidad personal y familiar está vinculada a la esfera más íntima de la vida de una persona, por lo que es evidente que la Administración, al ejercer su potestad de obtención de información, esté o pueda estar interfiriendo en la solicitud de datos personales y familiares.

En relación con el concepto de intimidad, para concretar nuestro estudio, queda por determinar qué aspectos cubre de la esfera individual. En este sentido, NOGUEROLES PEIRÓ formula la siguiente distinción: a) por una parte, la intimidad en sentido estricto, que hace referencia a lo más reservado del ser humano y b) por otra parte, una intimidad en sentido amplio, que equivale a la vida privada³⁰. La «intimidad económica», de la que hablaremos con posterioridad, generalmente se considera incluida dentro de la intimidad en sentido amplio. Esta delimitación del concepto de «intimidad personal» y «económica», a los efectos de su protección como derecho fundamental supone, como ha puesto de manifiesto HERRERA MOLINA, acotar los datos económicos y situarlos en la esfera menos protegida, o incluso fuera del ámbito de la intimidad³¹.

2.1.2 Inviolabilidad del domicilio.

La inviolabilidad del domicilio aparece recogida en el artículo 18.2 de la CE «el domicilio es inviolable. Ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito». En el ámbito tributario, el artículo 142.2 recogido en el Capítulo IV del Título III de la LGT, dedicado a las actuaciones y procedimientos de inspección, establece que los funcionarios que desarrollen funciones de inspección, cuando las actuaciones inspectoras lo requieran, podrán entrar en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan sujetos a

²⁹ HURTADO GONZÁLEZ, J. F.: *El deber de colaborar (...)*, *ob. cit.*, pág. 269.

³⁰ NOGUEROLES PEIRÓ, N: «La intimidad económica (...)» *ob. cit.*, pág. 566.

³¹ Asimismo, el autor distingue entre una esfera de protección mínima en la que se encuentran los datos de naturaleza exclusivamente económica; una esfera de protección intermedia en la que se encontrarían aquellos datos económicos que afectan más directamente a la intimidad sin alcanzar su núcleo esencial; y una esfera de protección máxima que ni siquiera puede sacrificarse ante el deber de contribuir. HERRERA MOLINA, P. M.: *La potestad de información tributaria sobre terceros*, La Ley, Madrid, 1993, págs. 193 a 197.

tributación o se produzcan o exista alguna prueba de hechos imposables o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias, en las condiciones que reglamentariamente se determinen. Las entradas domiciliarias podrán realizarse para la práctica de funciones de los órganos de inspección tales como la obtención de información, y no únicamente cuando se estén llevando a cabo actuaciones de comprobación o investigación. En este caso, las actuaciones de información deberán de llevarse a cabo siguiendo lo establecido en los artículos 93 y 94 de la LGT³².

Para la aplicación del límite al derecho fundamental de la inviolabilidad del domicilio recogido en el artículo 18.2 de la CE, será necesario el consentimiento del titular o una resolución judicial que autorice la entrada o el registro del domicilio, limitación que aparece recogida en el artículo 113³³ de la LGT. Dada la limitación que encontramos en torno a la entrada del domicilio, es necesario especificar qué se entiende por domicilio constitucionalmente protegido. Al no existir un concepto constitucional para determinarlo, hemos de acudir a la doctrina del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo. Por un lado, el TC en la Sentencia 137/1985, de 17 de octubre, menciona que «se extiende el concepto de domicilio no solo a la vivienda en sentido estricto sino también a los restantes edificios o lugares de acceso dependientes del titular». Por su parte, el TS en la Sentencia de 23 de abril de 2010 (Recurso de Casación núm. 4888/2006) afirma que «el domicilio constitucionalmente protegido es el espacio en el cual el individuo vive sin estar sujeto necesariamente a los usos y convenciones sociales y donde ejerce su libertad más íntima³⁴».

Una vez conocido el contenido de domicilio constitucionalmente protegido, cabe destacar también que al derecho a la inviolabilidad del domicilio están sujetas tanto las personas físicas como las jurídicas³⁵, aunque en este último caso, gozan de una protección menor, al faltar una vinculación con el ámbito de la intimidad personal y familiar, predicable únicamente a las personas físicas³⁶. En este sentido se manifestó el TC en la

³² DE LA PEÑA AMORÓS, M. M.: *El deber de la información*, ob. cit., pág. 113.

³³ Establece el artículo 113 de la LGT que «cuando en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entran en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquél o la oportuna autorización judicial».

³⁴ DE LA PEÑA AMORÓS, M. M.: *El deber de (...)*, ob. cit., págs. 114 y 115.

³⁵ HURTADO GONZÁLEZ, J. F.: *El deber de colaborar (...)*, ob. cit., pág. 289.

³⁶ DE LA PEÑA AMORÓS, M. M.: *El deber de (...)*, ob. cit., pág. 116.

Sentencia anteriormente mencionada (137/1985, 17 de octubre) en el fundamento jurídico tercero al señalar que «nuestra Constitución, al establecer el derecho a la inviolabilidad del domicilio, no lo circunscribe a las personas físicas, siendo, pues, extensivo o predicable igualmente en cuando a personas jurídicas».

El derecho a la inviolabilidad del domicilio, al igual que sucede con otros derechos fundamentales, no es absoluto, y su límite se encuentra en el supuesto de la función inspectora de la Administración tributaria. Para que los funcionarios puedan entrar en el domicilio constitucionalmente protegido deberán, siguiendo el artículo 113 de la LGT, obtener el consentimiento³⁷ del obligado tributario o una autorización judicial.

2.1.3 Secreto de las comunicaciones.

El secreto de las comunicaciones viene establecido en el artículo 18.3 de la CE dice así, «se garantiza el secreto a las comunicaciones, y, en especial, de las postales telegráficas y telefónicas, salvo resolución judicial». En el ámbito tributario se encuentra recogido en el artículo 93.4 de la LGT «el secreto del contenido de la correspondencia». Consideramos que para el estudio de este límite es necesaria la comprensión del término «comunicaciones» o «correspondencia». En este sentido, la regulación de la Ordenanza Postal y el Reglamento de Servicios de Correos establecen que «el secreto de la correspondencia no solo se refiere al contenido de la misma, sino que implica una absoluta prohibición a los empleados a facilitar noticia alguna respecto a la clase, dirección, número o cualquier otra circunstancia exterior de los objetos que manipulan». Por su parte, la Dirección General de lo Contencioso del Estado señaló que el secreto de las comunicaciones postales «comprende todos los datos relativos a las mismas, así deducidas de su apariencia y circunstancias externas como su contenido³⁸».

³⁷ En este sentido, la STS de 25 de enero de 2012 (Recurso de Casación núm. 2236/2010) afirma que el consentimiento «debe estar absolutamente desprovisto de toca mácula que enturbie el exacto conocimiento de lo que se hace y la libérrima voluntad de hacerlo, debiendo estar también exento de todo elemento susceptible de provocar o constituir error, violencia, intimidación o engaño, por lo que el interesado debe ser informado de que puede negarse a autorizar la entrada o registro que se le requiere». Estableciéndose así, que el consentimiento solo será válido siempre que al obligado se le informe con anterioridad de sus derechos antes de permitir el acceso a los funcionarios de inspección.

³⁸ HURTADO GONZÁLEZ, J. F.: *El deber de colaborar (...), ob. cit.*, pág. 294.

La restricción del uso del secreto de las comunicaciones como límite al deber de información que se realiza en el artículo 93.4 de la LGT no debería limitarse al caso de los funcionarios o profesionales oficiales³⁹, también debería poder alegarse por el resto de sujetos. Si los sujetos alegasen el derecho de las comunicaciones, la Administración entendería que no es oponible, cuando su contenido no fuese estrictamente personal sino de carácter económico, de igual modo que ocurría con el derecho a la intimidad del artículo 18.1 de la CE, haciendo prevalecer, de este modo, el deber de contribuir sobre el derecho a las comunicaciones.

En cuanto a su alcance, la Audiencia Nacional señala en su Sentencia de 10 de octubre de 2010 (Recurso de Casación núm. 36/2006) que «la AEAT⁴⁰ no puede, al amparo de las facultades derivadas del artículo 93 de la LGT, interesar de un operador de telecomunicaciones, los datos externos de la conexión telefónica, entendidos estos últimos como aquellos que revelan el momento, la duración y el destino de las llamadas realizadas o recibidas desde el correspondiente número de teléfono». Es decir, en cuanto a su alcance, no se refiere únicamente al contenido recogido en las comunicaciones, sino también a todas sus circunstancias externas. Este acceso a datos externos, de igual modo que ocurre con el contenido de la comunicación, requiere una autorización judicial para, en este sentido, «garantizar el secreto de las comunicaciones⁴¹».

2.2 Límites contenidos en normas de rango ley.

Como se ha comentado con anterioridad, el deber de información no ser un deber absoluto debido a que se encuentra acotado por una serie de límites que la Administración ha de seguir para poder ejercer sus potestades. Se ha podido apreciar que los límites recogidos en la Constitución, que debido a su ubicación y rango de regulación gozan de una protección mayor, son poco eficaces como argumentos para negarse a colaborar dada su interpretación restrictiva o la prevalencia de intereses fiscales como el deber de

³⁹ Establece así el artículo 93.4 de la LGT que, «Los funcionarios públicos, incluidos los profesionales oficiales, estarán obligados a colaborar con la Administración tributaria suministrando toda clase de información con trascendencia tributaria de la que dispongan, salvo que sea aplicable: a) El secreto del contenido de la correspondencia».

⁴⁰ Agencia Estatal de Administración Tributaria.

⁴¹ DE LA PEÑA AMORÓS, M. M.: *El deber de (...), ob. cit.*, págs. 111 y 112.

contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Corresponde ahora estudiar la eficacia de los límites recogidos en normas con rango ley como es la Ley General Tributaria.

2.2.1 Secreto profesional.

La Constitución protege en sus artículos 20.1.d) y 24.2 el secreto profesional en el ámbito de la información y en el ámbito penal. El artículo 20.1.d) protege el derecho en el ámbito de la información al establecer que se podrá «comunicar o recibir libremente información veraz por cualquier medio de difusión. La Ley regulará el derecho a la cláusula de conciencia y al secreto profesional en el ejercicio de estas libertades». Por su parte, el artículo 24.2 protege el derecho en el ámbito penal y dispone que: «la Ley regulará los casos en que por razón de parentesco o secreto profesional no se estará obligado a declarar sobre hechos presuntamente delictivos». En el ámbito tributario, el artículo 93.5 de la LGT establece que el secreto profesional podrá ser invocado por los profesionales cuando se les requiera información por parte de la Administración que estos conozcan en el desarrollo de su ejercicio profesional. El mencionado precepto sienta que «La obligación de los demás profesionales de facilitar información con trascendencia tributaria a la Administración tributaria no alcanzará a los datos privados no patrimoniales que conozcan por razón del ejercicio de su actividad cuya revelación atente contra el honor a la intimidad personal y familiar. Tampoco alcanzará aquellos datos confidenciales de sus clientes de los que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios de profesionales de asesoramiento o defensa. Los profesionales no podrán invocar el secreto profesional para impedir la comprobación de su propia situación tributaria». En este sentido DE LA PEÑA AMORÓS define el secreto profesional como «la sustracción al conocimiento ajeno, justificada por razón de una actividad, de datos o informaciones obtenidos que conciernen a la vida privada de las personas⁴²».

Se hace una distinción entre las diversas profesiones para establecer una desigual protección del secreto profesional para las profesiones de asesoramiento y defensa respecto de las demás. El fundamento del secreto de los «demás profesionales» lo encontramos en el derecho a la intimidad personal y familiar, mientras que en el caso de

⁴² DE LA PEÑA AMORÓS, M. M.: *El deber de (...), ob. cit.*, pág. 135.

los «profesionales de asesoramiento y defensa» se excluye del deber de colaborar el facilitar información de los datos confidenciales de sus clientes que se conozcan en el ejercicio de su actividad. Se otorga, por tanto, a criterio de PALAO TABOADA, citado por HURTADO GONZÁLEZ, un claro trato a favor de los profesionales que se dedican al asesoramiento y defensa, sin justificación⁴³. De este modo podemos distinguir entre, en primer término, los «demás profesionales», y en segundo término los «profesionales de asesoramiento y defensa».

En primer término, respecto a los «demás profesionales», podemos apreciar la estrecha vinculación que se hace entre secreto profesional e intimidad. Conexión que ha sido reflejada por el Tribunal Constitucional en el Auto 600/1989, de 11 de diciembre, al afirmar que: « (...) el secreto profesional, en cuanto justifica, por razón de una actividad, la sustracción al conocimiento ajeno de los datos o informaciones que conciernen a la vida privada de las personas, está estrechamente relacionado con el derecho a la intimidad que el artículo 18.1 de la Constitución garantiza, en su doble dimensión personal y familiar, como objeto de un derecho fundamental. En tales casos, la observancia del secreto profesional puede ser garantía para la privacidad, y el respeto a la intimidad, una justificación reforzada para la oponibilidad del secreto, de modo que se proteja con este no solo un ámbito de reserva y sigilo en el ejercicio de una actividad profesional que, por su propia naturaleza o proyección social se estime merecedora de tutela, sino que se preserve, también, frente a intromisiones ajenas, la esfera de la personalidad que el artículo 18.1 de la Constitución garantiza». En este sentido HURTADO GONZÁLEZ menciona que los datos privados no patrimoniales no deben facilitarse a la Administración puesto que difícilmente van a poseer trascendencia tributaria⁴⁴. Siguiendo a TRIGUEROS MARTÍN «si pudiéramos representar gráficamente el derecho a la intimidad, habríamos de trazar una línea divisoria que nos permitiera separar con claridad la zona de la intimidad económica de la exclusivamente personal y familiar, puesto que mientras a la primera tendría acceso libre la Administración, para poder así hacer efectivo el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, la segunda

⁴³ PALAO TABOADA, C.: «Algunas consideraciones sobre el secreto profesional frente a la Hacienda Pública», *Crónica Tributaria*, núm. 72, 1994, pág. 110 citado por HURTADO GONZÁLEZ, J. F.: *El deber de colaborar (...)*, ob. cit., pág. 317.

⁴⁴ HURTADO GONZÁLEZ, J.F.: *El deber de colaborar (...)*, ob. cit., pág. 317.

sería de acceso restringido (...) puesto que de lo contrario se consideraría una vulneración de los derechos al honor y a la intimidad⁴⁵». Por tanto, los «demás profesionales» o profesionales en general, exceptuando a los profesionales de asesoramiento y defensa, únicamente podrán ampararse al secreto profesional cuando les soliciten datos que supongan una vulneración del derecho fundamental a la intimidad.

En segundo término, en el caso de los «profesionales de asesoramiento y defensa» la ley establece que están amparados por el secreto profesional «los datos confidenciales de sus clientes de los que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios», lo que nos hace apreciar que, respecto de los «demás profesionales», la información que deben prestar los «profesionales de asesoramiento y defensa» es menor, lo que produce una ampliación del ámbito de protección del secreto profesional⁴⁶. En cuanto al ámbito protegido por el secreto profesional, quedan reservados de toda intromisión administrativa los datos o información que los clientes le facilitan a los profesionales que los asesoren o defiendan, puesto que se declaran confidenciales⁴⁷. Al no existir un concepto claro y preciso de éstos, se considera concepto jurídico indeterminado. En este sentido se pronuncia PALAO TABOADA al señalar que «son confidenciales absolutamente todos los datos comunicados al profesional por su cliente, ya que la confidencialidad o secreto es una condición implícita en la relación o contrato de servicios profesionales⁴⁸».

La última cuestión a mencionar recogida en la ley que hace referencia a que los «profesionales no podrán invocar el secreto profesional para impedir la comprobación de su propia situación tributaria» quiere decir que el profesional, como obligado particular, deberá colaborar con la Administración mediante el suministro de información que se le solicite. A modo de conclusión y estando totalmente de acuerdo reproducimos lo considerado por SESMA SÁNCHEZ cuando menciona que «por más que la Administración asegure la confidencialidad de los datos que obtiene, imponer la obligación de informar a quienes los ciudadanos confían sus asuntos con el fin de actuar

⁴⁵ TRIGUEROS MARTÍN, M. J.: «Los límites a las actuaciones de obtención de información realizadas por la inspección: ineficaces unos, inexistentes otros», *Revista de Contabilidad y Tributación.*, CEF, núm. 401-402, 2016, pág. 26.

⁴⁶ DE LA PEÑA AMORÓS, M. M.: *El deber de (...)*, *ob. cit.*, pág. 139.

⁴⁷ TRIGUEROS MARTÍN, M. J.: «Los límites a las actuaciones...», *ob. cit.*, pág. 28.

⁴⁸ PALAO TABOADA, C.: «Algunas consideraciones sobre el secreto profesional...», *ob. cit.*, pág. 111.

contra los propios ciudadanos constituye un ejercicio desproporcionado de una potestad administrativa máxima si tenemos en cuenta que, en todo caso, la Administración dispone de múltiples vías para obtener información y siempre puede dirigirse directamente contra el sujeto afectado sin necesidad de interferir en las relaciones privadas entre los profesionales y sus clientes»⁴⁹.

2.2.2 Secreto estadístico.

El secreto estadístico se encuentra recogido en el artículo 93.4 b) de la LGT bajo el cual «Los funcionarios públicos, incluidos los profesionales oficiales, estarán obligados a colaborar con la Administración tributaria suministrando toda clase de información con trascendencia tributaria de la que dispongan, salvo que sea aplicable: b) El secreto de los datos que se hayan suministrado a la Administración para una finalidad exclusivamente estadística». Los datos estadísticos se obtienen con la finalidad de conocer datos sectoriales que permitan planificar una terminada gestión adoptando las decisiones oportunas. En cierto modo se trata de garantizar la veracidad de la información, puesto que, de lo contrario, correríamos el riesgo de que los sujetos requeridos falseen la información requerida⁵⁰.

A juicio de MANTERO SÁENZ, establece que los requisitos que deben cumplir los datos estadísticos para poder estar amparados por el secreto estadístico son los siguientes:

- Que el dato sea primario.
- Que se haya facilitado a requerimiento del INE⁵¹ o en su nombre por cualquier organismo colaborador.
- Que haya sido necesario para la formulación de estadísticas que realice el INE o cuya formulación haya sido delegada por éste, por orden ministerial a los citados organismos colaboradores⁵².

⁴⁹ SESMA SÁNCHEZ, B.: *Límites a las potestades (...)*, ob. cit., pág. 195.

⁵⁰ HURTADO GONZÁLEZ, J.F.: *El deber de colaborar (...)*, ob. cit., pág. 320.

⁵¹ Instituto Nacional de Estadística.

⁵² MANTERO SÁENZ, A.: «El secreto estadístico: una precisión necesaria», *Crónica Tributaria*, núm. 16, 1976, págs. 81 y ss.

La regulación del secreto estadístico se recoge en la Ley 12/1989, de 9 de mayo, de la Función Estadística Pública, que dedica el Capítulo III, artículos 13 a 19 a la regulación del contenido de este derecho, donde se estiman protegidos y amparados por el mismo los datos personales que obtengan los servicios estadísticos tanto directamente de los informantes como a través de fuentes administrativas⁵³. En este sentido el artículo 13 restringe la protección del secreto estadístico a «los datos personales que obtengan los servicios estadísticos tanto directamente de los formadores como a través de fuentes administrativas». El artículo 16 excluye «los directorios que no contengan más datos que las simples relaciones de establecimientos, empresas, explotaciones y organismos de cualquier clase, en cuanto aludan a su denominación, emplazamiento, actividad y el intervalo de tamaño al que pertenece⁵⁴». Como podemos apreciar, las barreras legales solo parecen accionarse si el obligado a cooperar con la Administración aportando datos de relevancia tributaria, es funcionario público o profesional oficial, por lo que, si el contenido de las estadísticas no estuviese elaborado por funcionarios públicos, y como señala TRIGUEROS MARTÍN, habría que «cogerlos y servirlos en bandeja a la Administración»⁵⁵.

2.2.3 Secreto del protocolo notarial.

El último de los límites que aparecen establecidos en el artículo 93.4 de la LGT es el secreto del protocolo notarial, el cual aparece recogido en la Ley de 28 de mayo de 1862, del Notariado. En concreto, son los artículos 34 y 35 los que, en la anterior ley citada, regulan el secreto del protocolo notarial. De este modo, el artículo 34 dispone que: «Los notarios llevarán un libro reservado en el que insertarán con la numeración correspondiente copia de la carpeta de los testamentos y codicilos cerrados, cuyo otorgamiento hubieren autorizado, y los protocolos de los testamentos y codicilos abiertos cuando los testadores los solicitaren, y remitirán un índice reservado también al Regente de la Audiencia por conducto del Juez de primera instancia, en los términos establecidos en el artículo anterior. No es necesario que haya un libro para cada año». Por su parte, el artículo 35 establece que: «Llevarán además un protocolo reservado en el que pondrán las escrituras matices de reconocimiento de los hijos naturales, cuando no quieran los

⁵³ TRIGUEROS MARTÍN, M. J.: «Los límites a las actuaciones (...)», *ob. cit.*, pág. 20.

⁵⁴ HURTADO GONZÁLEZ, J. F.: *El deber de colaborar (...)*, *ob. cit.*, págs. 322 y 323.

⁵⁵ TRIGUEROS MARÍN, M. J.: «Los límites...», *ob. cit.*, pág. 21.

interesados que consten en el registro general. Remitirán también de las escrituras así protocolizadas índice reservado por conducto del Juez de primera instancia al Regente de la Audiencia, y no necesitarán formar en cada año protocolo diferente». El secreto del protocolo notarial es absoluto respecto a los supuestos regulados en tales perceptos.

SESMA SÁNCHEZ establece que el fundamento de dicho secreto radica en la protección a la intimidad de los clientes en tales cuestiones y que, aunque el secreto del protocolo notarial se circunscriba a tales supuestos, ello no es motivo para que los notarios nieguen la información que afecte al honor o a la intimidad personal y familiar de sus clientes⁵⁶. En este sentido también se pronuncian CASADO OLLERO, FALCÓN Y TELLA, LOZANO SERRANO y SIMÓN ACOSTA afirmando que: «en el ámbito protegible del secreto del protocolo notarial (...) se hace coincidir con el de la intimidad personal y familiar; se respeta el contenido de los protocolos reservados relativos a cuestiones de filiación, testamentarías y matrimonios, con la excepción del régimen económico de la sociedad conyugal⁵⁷».

SESMA SÁNCHEZ destaca la importancia de las obligaciones de información periódicas por suministro, cada vez mayores en los notarios respecto a otros sujetos, y que ponen de manifiesto la limitada eficacia del protocolo notarial como argumento oponible respecto a los requerimientos de información tributarios. En este sentido señala lo expuesto en el artículo 114.2 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: «los notarios estarán obligados a remitir a las Oficinas liquidadoras del impuesto, dentro de la primera quincena de cada trimestre, relación o índice comprensivo de todos los documentos por ellos autorizados en el trimestre anterior, con excepción de los actos de última voluntad, reconocimiento de hijos y demás exceptuados de la presentación conforme a este Reglamento. También están obligados a remitir, dentro del mismo plazo, relación de los documentos privados comprensivos de contratos sujetos al pago del impuesto que les hayan sido presentados para el conocimiento o legitimación de firmas (...)». La entidad de esta obligación de

⁵⁶ SESMA SÁNCHEZ, B.: *Límites a las potestades (...)*, ob. cit., pág. 197.

⁵⁷ CASADO OLLERO, G., FALCÓN Y TELLA, R., LOZANO SERRANO, C., SIMÓN ACOSTA, E.: *Cuestiones tributarias prácticas*, La Ley, Madrid, 1990, pág. 442.

información periódica de suministro revela la poca operatividad del secreto del protocolo notarial más allá de lo que establece el artículo 93.4 de la LGT⁵⁸.

2.2.4 Diligencias sumariales.

El secreto de las diligencias sumariales, también conocido por el nombre del «secreto de sumario», es otro de los límites legales que la LGT establece en el artículo 94.3. El concepto de «sumario» aparece definido en la Ley de Enjuiciamiento Criminal en el artículo 299, el cual dispone que se trata del «conjunto de las actuaciones encaminadas a preparar el juicio y practicadas para averiguar y hacer constar la perpetración de los delitos con todas las circunstancias que puedan influir en su calificación y la culpabilidad de los delincuentes, asegurando sus personas y las responsabilidades pecuniarias de los mismos».

En el artículo 94.3 de la LGT se establece el deber de los «Juzgados y Tribunales de facilitar a la Administración tributaria, de oficio o a requerimiento de la misma, cuantos datos con trascendencia tributaria se desprendan de las actuaciones judiciales de que conozcan, respetando en todo caso, el secreto de las diligencias sumariales». Este secreto aparece recogido en la ley como un límite añadido al deber de facilitar información sobre terceros, pero su configuración el artículo 301⁵⁹ de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, el cual establece el carácter reservado de las diligencias sumariales hasta la apertura del juicio oral, hace que no sea realmente un verdadero límite, dado que transcurrido el tiempo de vigencia desaparece la imposibilidad del acceso a la información⁶⁰. HURTADO GONZÁLEZ distingue entre información recogida en las sentencias, la cual puede ser conocida sin ningún límite, de la información recogida en las actuaciones judiciales secretas⁶¹, y de este modo como indica RUÍZ GARCÍA «nada

⁵⁸ SESMA SÁNCHEZ, B.: *Límites a las potestades (...)*, ob. cit., págs. 197 y 198.

⁵⁹ Artículo 301. Ley de Enjuiciamiento Criminal. Las diligencias del sumario serán reservadas y no tendrán carácter público hasta que se abra el juicio oral (...).

⁶⁰ En este sentido se pronuncia la Sentencia del Tribunal Constitucional 176/1988, de 4 de octubre al establecer que: «el principio de publicidad no es aplicable a todas las fases del proceso penal, sino tan sólo al acto oral que lo culmina».

⁶¹ HURTADO GONZÁLEZ, J.F.: *El deber de colaborar (...)*, ob. cit., págs. 309 a 312.

impide que la Administración tributaria pueda tener noticia de datos que pueden ser conocidos por el público asistente a los correspondientes actos procesales⁶²».

2.2.5 Secreto bancario.

El secreto bancario es entendido como la obligación de guardar reserva por parte de las entidades de crédito respecto a las operaciones de sus clientes⁶³. Los datos bancarios ocupan el lugar más destacado entre la información de contenido económico. No toda la información que poseen las entidades financieras tiene naturaleza económica, pues a medida que han ido evolucionando han ido manejando información de todo tipo. Junto a los datos económicos de las operaciones activas y pasivas aparece otro tipo de información referida al origen y destino de los ingresos y pagos, de contenido personal. En la actualidad las entidades de crédito no solo se dedican a tomar dinero en depósito de sus clientes y a dar dinero a préstamo, sino que desarrollan una serie de servicios de cobros y pagos que le facilitan una biografía en números de sus clientes. Parte de esa información posee trascendencia tributaria, pero determinados datos no tienen la más mínima relevancia para el Fisco, motivo por el que no deberían aportarse bajo ningún concepto.

La Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, acaba de manera definitiva con los problemas de aplicación del secreto bancario frente a la Administración tributaria. En su capítulo VIII, denominado «Secreto bancario y colaboración con la gestión tributaria», sus artículos 41 a 45 derogan de manera definitiva el secreto bancario en nuestro sistema tributario. El secreto bancario había constituido uno de los mayores obstáculos en la tarea de comprobación e investigación de la Administración tributaria, y con su derogación se confirmó la plena sujeción al deber de

⁶²RUÍZ GARCÍA, J. R.: «El deber de colaboración con la Administración tributaria de los Juzgados y Tribunales. El artículo 112.3 de la Ley General Tributaria y la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de abril de 1998», *IF*, núm. 30, 1998, pág. 22 citado por HURTADO GONZÁLEZ, J. F.: *El deber de colaboración (...) ob. cit.*, pág. 311.

⁶³ MERINO JARA, I.: «La colaboración de las entidades bancarias y crediticias en la gestión tributaria», *Anuario de la Facultad de Derecho*, Universidad de Extremadura, Cáceres, 1984/1985, pág. 297.

colaboración de las personas físicas o jurídicas dedicadas al tráfico bancario o crediticio, en un plano de igualdad con el resto de los obligados tributarios a colaborar⁶⁴.

En el artículo 41 de la Ley 50/1977, se faculta a los órganos de Administración para que puedan investigar las cuentas bancarias sin ningún tipo de límite, sometiendo a todas las personas físicas y jurídicas, que se dediquen al tráfico bancario, al deber de colaboración recogido en el artículo 93 de la LGT. Según este percepto «quedan plenamente sujetos al deber de colaboración a que se refiere el apartado uno del artículo 93 de la LGT, los Bancos, Cajas de Ahorros, Cooperativas de Crédito y cuantas personas físicas o jurídicas se dediquen al tráfico bancario o crediticio, sin que puedan exonerarse de dicha obligación al amparo de lo dispuesto en los párrafos b) y c) del apartado dos del citado artículo, en el artículo 49 del Código o en cualquier otra disposición». En esta línea se pronuncia CLAVIJO HERNÁNDEZ al señalar que «no existe operación bancaria que esté exceptuada del deber de colaboración. Tanto las operaciones activas como las pasivas, con sus antecedentes y documentos, pueden ser, como señala la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, objeto de este deber de colaboración. Por tanto, la Administración tributaria puede investigar, a través de sus órganos inspectores, cualquier operación bancaria⁶⁵». La especial significación de la información de la información con la que cuentan las instituciones financieras hace que su obtención por los órganos de inspección deba ser especialmente controlada, pues de lo contrario se podría hacer un uso abusivo. En ese sentido BASANTA DE LA PEÑA ha afirmado que «tal facultad de investigación no puede ser ejercida libremente, sino en función de una autorización pedida por la Inspección y concedida, en su caso, por la Autoridad Administrativa correspondiente⁶⁶».

En la Ley 50/1987 en su artículo 42 establece un determinado procedimiento para obtener información relativa a los movimientos de las cuentas corrientes, la autorización⁶⁷

⁶⁴ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de derecho financiero y tributario*, Tecnos, Madrid, 2001, pág. 385.

⁶⁵ CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: «Algunas observaciones sobre el secreto bancario en el ordenamiento financiero español», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 15-16, pág. 867.

⁶⁶ BASANTA DE LA PEÑA, J.: «En torno al secreto bancario», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 135, 1979, pág. 774.

⁶⁷ El artículo 57 del RGGIT, en su apartado primero matiza que para requerir directamente información sobre un cliente a una entidad financiera será necesario obtener previamente la autorización del órgano

del director del Departamento competente de la Agencia Estatal de la Administración tributaria, o en su caso, del delegado de la Agencia Estatal de la Administración tributaria competente. Además, el contenido de la autorización es bastante preciso, puesto que debe fijarse: a) Las cuentas y operaciones que han de ser investigadas, es decir, determinar con claridad el objeto de la investigación; b) los sujetos afectados por la investigación; c) la fecha en la que ha de llevarse a cabo; y d) el alcance de la misma. El incumplimiento de estos requisitos acarrearía la anulabilidad de la autorización. La información obtenida solo puede ser utilizada con fines tributarios y para denuncia de delitos públicos.

Cuando se trate de pedir información a las entidades bancarias debe hacerse iniciado un procedimiento de inspección o de recaudación frente al obligado tributario. En este sentido ESEVERRI MARTÍNEZ comenta que «en el ámbito de aplicación de los tributos, los requerimientos de información a entidades financieras únicamente pueden llevarse a cabo en el curso de un procedimiento de inspección tributaria o de un procedimiento de recaudación, por lo tanto, no es posible realizarlos en el discurrir de los procedimientos de gestión tributaria⁶⁸». Existe una alternativa brindada a la Administración tributaria, como es la posibilidad de hacer requerimientos individualizados a los obligados tributarios para que estos informen de sus propios datos bancarios, aunque en la mayoría de las ocasiones, el órgano inspector o recaudador, por razones de eficacia y tiempo, van a decantarse por dirigir el requerimiento directamente a la entidad bancaria.

Tras la entrada en vigor de la Ley 50/1977 desaparece de nuestro ordenamiento jurídico el secreto bancario. La situación cambia con la entrada en vigor de la CE, pues en el artículo 18 reconoce el derecho a la intimidad como derecho fundamental del ordenamiento jurídico. Existía una clara contradicción entre los preceptos de la Ley 50/1977 y el artículo 18.1 de la CE, pues lo que nos encontrábamos era un supuesto de inconstitucionalidad sobrevenida. Para DIAZ-ARIAS «el problema reside en la confrontación entre los grandes poderes que otorgan los artículos 42 y 45 de la Ley 50/1977 a la inspección financiera y tributaria, y que a nuestro juicio, son excesivos, sin

competente o el consentimiento del obligado tributario. Esta autorización deberá estar debidamente justificada, motivando las razones que aconsejan el requerimiento directo a la entidad.

⁶⁸ ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: *Derecho Tributario. Parte General*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006, pág. 303.

ningún tipo de freno o límite frente al percepto corto, pero tajante, de la CE que, además siendo posterior, puede originar constitucionalidad sobrevenida, y desde un punto de vista jurídico, puede dejar ineficaz, nulo o inconstitucional algunos de los perceptos o prerrogativas otorgados por la Ley 50/1977⁶⁹».

Esta cuestión queda zanjada de forma definitiva tras la sentencia del TC 110/1984, de 26 de noviembre, donde afirma que no se pueden investigar todos los movimientos bancarios de forma indiscriminada, «pues si alguna de esas partidas estuviese afecta al derecho a la intimidad personal y familiar reconocido en la CE a favor del contribuyente investigado, podrá invocar el derecho a impedir, en su caso, la investigación o partidas que se trate». El TC rechaza la inclusión del conocimiento de las cuentas bancarias en la intimidad constitucionalmente protegida, pero siempre que se conozcan las causas genéricas de cada partida, no de las causas concretas, pues tal información sí que supondría una intromisión en la intimidad constitucionalmente protegida. De este modo y como resalta DÍAZ-ARÍAS la tesis del TC respecto a la investigación de las cuentas corrientes por la Administración tributaria puede considerarse correcta, pues lo contrario nos llevaría a una situación de opacidad fiscal que dificultaría el cumplimiento del mandato constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos⁷⁰.

Igualmente, el citado autor también se considera partidario de que el conocimiento de las causas específicas de cada movimiento entrará dentro de la intimidad protegida por la Constitución. Será el propio contribuyente el que en cada caso decida si revela los detalles específicos de sus operaciones, pues a la Administración le debe bastar con conocer el movimiento y el origen o destino. En este sentido se pronuncia ARSUAGA NAVASQUÉS para quien «es perfectamente compatible este tratamiento genérico de los movimientos de una cuenta bancaria, con la legítima negativa del contribuyente a poner de manifiesto ciertos detalles, inherentes a una determinada operación, cuando considere que la revelación de los mismos invade la esfera de su intimidad personal o familiar⁷¹».

⁶⁹ DÍAZ-ARIAS, J. M.: «Análisis de la controversia suscitada sobre la investigación de cuentas corrientes: una opinión a favor del contribuyente», *Gaceta Fiscal*, núm. 93-101, Madrid, 1983, pág. 94.

⁷⁰ PIÑEL LÓPEZ, E.: «El Tribunal Constitucional y el secreto bancario», *Revista de Derecho Bancario y Bursátil*, núm. 17, 1985, págs. 124 y 125.

⁷¹ ARSUAGA NAVASQUÉS, J.J.: «La sentencia del Tribunal Constitucional sobre investigación de las cuentas corrientes», *Gaceta Fiscal*, núm. 19, 1985, pág. 17.

Podemos concluir, por tanto, afirmando que en la actualidad el secreto bancario no opera como límite específico o peculiar a las actuaciones de obtención de información, sino que simplemente se establece un procedimiento para obtener determinada información de las entidades como garantía, dada la especial sensibilidad de la información con la que pueden llegar a contar estas entidades. En este sentido el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante, TEAC) se ha pronunciado partiendo de que el secreto bancario no opera como límite a la investigación de la Administración tributaria, pues lo único que existe para estos casos es un procedimiento específico. Si algo resulta claro de la normativa actual sobre los deberes y potestades de información, es como menciona el primer apartado del artículo 93.3 de la LGT que «el incumplimiento de las obligaciones establecidas en este artículo no podrá ampararse en el secreto bancario», dejando claro, por tanto, que el secreto bancario no constituye un límite oponible frente al deber de colaboración. El único reducto del ámbito bancario que queda protegido frente al deber de información es el relativo al conocimiento detallado de los movimientos de cuentas bancarias⁷².

III. Especial atención a la protección del derecho a la intimidad: análisis jurisprudencial.

El reconocimiento del derecho a la intimidad como derecho fundamental nos lleva a cuestionarnos hasta qué punto puede la Administración tributaria solicitar información sobre datos económicos, y si esta solicitud de información podría conllevar una vulneración de este derecho⁷³. Ahora que ya conocemos su contenido, otra cuestión de igual relevancia para saber hasta qué punto existe o no conflicto entre el derecho de los ciudadanos a que determinados datos de su vida no sean conocidos por la Administración tributaria, es la pertenencia, o no, de los datos económicos al derecho a la intimidad.

Para saber si el derecho a la intimidad puede oponerse como límite al deber de información, es necesario estudiar si los datos económicos pertenecen o no, a tal derecho. Tal análisis lo haremos siguiendo lo establecido tanto por los tribunales como por los distintos autores que se han pronunciado sobre el mismo. El primero de los pronunciamientos sobre esta cuestión es la sentencia del Tribunal Constitucional

⁷² SESMA SÁNCHEZ, B.: *La obtención (...)*, ob. cit., págs. 187 y 188.

⁷³ DE LA PEÑA AMORÓS, M. M.: *El deber de la información (...)* ob. cit., pág. 92.

110/1984, de 26 de noviembre, en la que se plantea en qué medida el conocimiento de las cuentas bancarias por la Administración debe entenderse comprendido dentro de la intimidad constitucionalmente protegida, en concreto la Sentencia realiza la siguiente cuestión: «¿en qué medida la Administración puede exigir los datos relativos a la situación económica de un contribuyente?», pregunta teórica que la propia Sentencia plantea y que no admite, en hipótesis, más de tres repuestas: a) tales datos no forman parte de la intimidad, luego pueden ser exigidos por la Administración tributaria; b) forman parte de ella, y no pueden ser conocidos por dicha Administración; y c) forman parte de ella, pero este límite constitucional no opera ante la Administración tributaria, puesto que en este caso la eficacia limitativa del derecho a la intimidad debe ceder ante otro valor o bien constitucionalmente protegido, como es la contribución para el sostenimiento de los gastos públicos. La Sentencia discurre por este tercer cauce, reconociendo el derecho de la Administración a investigar las cuentas corrientes⁷⁴. Esta Sentencia, por tanto, reitera en sus Fundamentos Jurídicos 3º, 5º y 8º una y otra vez la legitimidad constitucional del derecho de la Administración tributaria a investigar las cuentas corrientes:

«¿En qué medida la Administración puede exigir los datos relativos a la situación económica de un contribuyente? No hay duda de en principio puede hacerlo. La simple existencia del sistema tributario y de la actividad inspectora y comprobatoria que requiere su efectividad lo demuestra. Es claro también que este derecho tiene un firme apoyo constitucional en el artículo 31.1 de la Norma Fundamental, según la cual «todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que en ningún caso tendrá carácter confiscatorio». Y parece inútil recordar que en el mundo actual la amplitud y la complejidad de las funciones que asume el Estado hace que los gastos públicos sean tan cuantiosos que el deber de una aportación equitativa para su sostenimiento resulta especialmente apremiante. De otra forma se produciría una distribución injusta en la carga fiscal, ya que lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar.

⁷⁴ SANTAMARÍA PASTOR, J. A.: «Sobre derecho a la intimidad, secretos y otras cuestiones innombrables», *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 15, 1985, pág. 162.

De ahí la necesidad de una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz, aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta».

«Respecto a la primera cuestión la respuesta ha de ser negativa, pues aún 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 este derecho. Conviene recordar, en efecto, que, como ya ha declarado este Tribunal Constitucional, no existen derechos ilimitados. Todo derecho tiene sus límites que en relación a los derechos fundamentales establece la Constitución por sí misma en algunas ocasiones, mientras en otras el límite deriva de una manera mediata o indirecta de tal norma, en cuanto ha de justificarse por la necesidad de proteger o preservar no sólo otros derechos constitucionales sino también otros bienes constitucionales protegidos. Ahora bien, el conocimiento de las cuentas corrientes puede ser necesario para proteger el bien constitucionalmente protegido que es la distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos».

«Es posible que la actuación inspectora pueda en alguna ocasión, a través de la investigación de documentos o antecedentes relativos a los movimientos de las cuentas bancarias, interferirse en aspectos concretos del derecho a la intimidad. Pero, como ya se ha advertido, ese 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 artículo 31.1 de la Constitución, deber para cuyo efectivo cumplimiento es evidentemente necesaria la inspección fiscal».

Idéntica postura a esta Sentencia es la seguida en el Auto del TC 642/1986, de 23 de julio, en el que se afirma que «la cuestión exige una clasificación en relación con los límites o contenido básico del derecho fundamental invocado, teniendo siempre presente, como es bien sabido, que no hay ni puede haber derechos ilimitados. La respuesta que se dio en la mencionada sentencia ha de reiterarse aquí: si no hay duda de que, en principio, los datos relativos a la situación económica de una persona (...) entran dentro de la intimidad constitucionalmente protegida, no puede haberla tampoco de que la Administración está habilitada, también desde el plano constitucional (artículo 31.1 de la

CE) para exigir determinados datos relativos a la situación económica de los contribuyentes⁷⁵». De este modo, el TC, sin negar la relevancia que los datos económicos pueden tener en el derecho a la intimidad, se limita a destacar que en este caso concreto prevalece el deber de contribuir.

Más tarde, en la sentencia del Tribunal Constitucional 142/1993, de 22 de abril, en la que se trataba de determinar si las percepciones económicas o salarios establecidos en un contrato de trabajo podrían entenderse incluidos en el ámbito constitucional del derecho a la intimidad, parece incluir los datos económicos en el ámbito de este derecho siempre que revelen intimidad, afirmando que «lo decisivo para determinar la licitud o ilicitud de esta circulación no es un incondicionado y absoluto derecho a la preservación de la reserva de los datos económicos sino la aptitud de éstos para, en un análisis detallado y conjunto, acceder a informaciones ya no atinentes a la esfera económica de la persona sino relativas directamente a su vida íntima, personal y familiar». Finalmente, en la STC 233/2005, de 26 de septiembre se afirma que «es la doctrina consolidada de este Tribunal la de que los datos económicos, en principio, se incluyen en el ámbito de la intimidad».

Si en la doctrina del Tribunal Constitucional era posible constatar una tendencia más o menos clara a incluir los datos económicos en el derecho a la intimidad, no es posible decir lo mismo de la línea seguida por el Tribunal Supremo. Así, en la sentencia de 29 de julio de 1983, que precedió a la STC 110/1984, el Tribunal Supremo declaró que «esta Sala no puede compartir el criterio mantenido por la Sentencia apelada, en el sentido de que las cuentas corrientes bancarias formen parte del ámbito de la intimidad personal y familiar». En igual sentido en la STS de 22 de enero de 2015, en la que se enjuicia si los datos facilitados por la dirección de un colegio a requerimiento de la Administración acerca de los hijos del contribuyente investigado, y como consecuencia a dicha comprobación, con los datos relativos a su escolarización, transporte, comedor y cualquier actividad extraescolar realizada, se afirma que «las facturas de referencia contienen datos personales de los menores pero no todo dato personal es íntimo ni la protección que a la información personal fundamenta el artículo 18 de la Constitución puede erigirse en obstáculo para el cumplimiento del deber que la propia Constitución

⁷⁵ DE LA PEÑA AMORÓS, M. M.: *El deber de la información, ob. cit.*, págs. 92 a 101.

impone a todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica de cada uno». Las referencias al colegio en que estudiaban los menores, a las actividades extraescolares y lo que comían «no forman parte, propiamente, del ámbito de la intimidad y, en ningún caso están excluidas del conocimiento de la AT desde del momento en que todas ellas tienen traducción económica y, por tanto, son relevantes para establecer la capacidad económica de su padre»⁷⁶.

Considerando que todos los datos económicos están protegidos por el derecho a la intimidad y, por tanto, pudiéramos alegar este derecho para no suministrar los mismos, estaríamos en cierta forma impidiendo la labor de comprobación e inspección que le corresponde a la Administración tributaria, dificultando el cumplimiento general del deber de contribuir previsto en el artículo 31.1 de la CE. En este sentido señala el Tribunal Constitucional en su Auto 642/1996, de 23 de julio que «el derecho a la intimidad constitucionalmente garantizado por el artículo 18 en relación con un área espacial o funcional de la persona precisamente en favor de la salvaguarda de su privacidad (...) no puede extenderse de tal modo que constituya un instrumento que imposibilite o dificulte el deber constitucionalmente declarado en el artículo 31 de la Norma Fundamental de todos los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos». El deber de contribuir se presenta como un elemento delimitador del citado derecho, ya que se trata de interés constitucionalmente relevante, en tanto en cuanto se trata de un deber público que tiene como fin la satisfacción de intereses generales.

No existe, por tanto, un derecho absoluto a la reserva de datos económicos y oponible frente a la Administración tributaria, de hecho, el Tribunal Constitucional en la STC 79/1990, de 26 de abril, considera que tal derecho «haría imposible la labor de comprobación de la veracidad de las declaraciones de los contribuyentes a la Hacienda Pública y, en consecuencia, dejaría desprovisto de toda garantía y eficacia el deber tributario que el art. 31.1 de la Constitución consagra; lo que impediría una distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos en cuanto bien constitucionalmente protegido». Es dicha distribución equitativa el bien constitucional que se pretende conseguir a través del deber de contribuir y que produce la limitación del derecho a la

⁷⁶ SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E.: «Algunas cuestiones controvertidas...», *ob. cit.*, págs. 24 y 25.

intimidad. Un derecho absoluto a la reserva de datos económicos dificultaría la eficacia del deber de contribuir, lo que conduciría a situaciones en las que podrían ocultarse tanto vulneraciones al deber de contribuir, como también encubrirse situaciones de fraude fiscal.

Tras este análisis, estamos de acuerdo con GARCIA AÑOVEROS cuando pone de manifiesto el «poco éxito del derecho a la intimidad como límite oponible frente a las potestades de obtención de información» concluyendo con la afirmación de que «frente a la Administración tributaria, en cuanto se trata del ejercicio de su función de búsqueda de datos con trascendencia tributaria, el derecho a la intimidad familiar y personal no existe⁷⁷».

IV. Conclusiones.

A continuación, expondré brevemente las conclusiones extraídas tras la realización del presente trabajo.

Primera. La información se convierte en un elemento fundamental para mejorar la eficiencia de la aplicación de los tributos bajo un marco de supervisión y control. Las obligaciones de suministro, son una fuente importante de información para la Administración tributaria, puesto que del suministro de estos datos depende la eficiencia del actual sistema tributario.

Segunda. El deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos está destinado al cumplimiento de intereses generales, lo que lo dota de una mayor trascendencia social, y lo que justifica la existencia de los deberes u obligaciones de información como instrumentos necesarios para hacerlo posible. Para asegurar dicho cumplimiento, la Administración se atribuye un conjunto de potestades, las cuales las ejerce desde la perspectiva de combatir el fraude fiscal, lo que indica que su prioridad es la de obtener de forma masiva y genérica cualquier información que permita detectar

⁷⁷ GARCÍA AÑOVEROS, J.: «Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 90, 1996, pág. 233.

situaciones de fraude, lo que ha conllevado en la actualidad un notable incremento de las obligaciones de información.

Tercera. Las obligaciones de información para poder ser suministradas o requeridas, han de revestir de trascendencia tributaria, noción que no es de libre apreciación por la Administración, pues esta se trata de una potestad esencialmente reglada, que obliga a la Administración a encontrar la correcta y única aplicación justa de la norma en atención a la naturaleza de los datos que quiere recopilar y de los sujetos a quienes se los reclama, con la correspondiente justificación o motivo que fundamente tal solicitud de información.

Cuarta. Los derechos fundamentales no son absolutos, por lo que pueden ceder ante determinados bienes constitucionalmente protegidos, como el deber de contribuir. Manifestación de lo mencionado lo señala la Sentencia del TC 156/2001, de 2 de julio al afirmar que «el derecho a la intimidad, al igual que los demás derechos fundamentales, no es absoluto, sino que se encuentra delimitado por los restantes derechos fundamentales y bienes jurídicos constitucionalmente protegidos». Esto conlleva una limitación de los derechos fundamentales como el derecho a la intimidad, a la inviolabilidad del domicilio y al secreto de las comunicaciones, que quedan subordinados al deber de contribuir, lo que hace preciso buscar soluciones que conjuguen adecuadamente la realización de este deber con los derechos fundamentales, algo que no se consigue primando el interés general.

Quinta. Los límites legales como el secreto profesional, el estadístico, el secreto del protocolo notarial, o el secreto de las diligencias sumariales, dada la interpretación restrictiva que se hace de ellos, así como la prevalencia de intereses fiscales como el deber de contribuir se muestran inoperantes o son poco eficaces como argumentos para negarse a colaborar con la Administración tributaria. El único ámbito que queda protegido en tales límites, son los datos que tengan una vinculación con el derecho a la intimidad.

Sexta. El secreto bancario no opera como límite frente al deber de colaboración, destacándolo así el art. 93.3 de la LGT «el incumplimiento de las obligaciones establecidas en este artículo no podrá ampararse en el secreto bancario». La facultad de investigación de las operaciones bancarias no puede ser ejercida libremente, sino en

función de una autorización, y una vez iniciado un procedimiento de inspección o de recaudación frente al obligado que sea objeto de investigación. El único reducto del ámbito bancario que queda protegido es el relativo al conocimiento detallado de los movimientos de las cuentas bancarias, es decir, las causas concretas o específicas de cada partida, por estar afectos al derecho a la intimidad personal y familiar. En tal caso, será el propio contribuyente el que decida si revela los detalles específicos de sus operaciones, puesto que a la Administración le debe bastar con conocer el movimiento y el origen o destino.

Séptima. El derecho a la intimidad no opera como límite puesto que su eficacia limitativa cede ante el bien constitucionalmente protegido del deber de contribuir. Tras haber estudiado tanto su contenido como la pertenencia de los datos económicos a tal derecho, podemos concluir afirmando que el único aspecto que queda protegido es el relativo a los datos personales y familiares puesto que, si se trata de datos económicos, la Administración tiene acceso libre a ellos. Por todo ello cabe concluir que ya sea porque se adopte un criterio estricto, donde se restringe al ámbito protegido o a la esfera íntima de la intimidad personal que no puede sacrificarse ante el deber de contribuir, o un criterio amplio, que abarca los datos económicos subordinados al bien constitucionalmente protegido del deber de contribuir, el resultado es la poca eficacia de la protección del derecho a la intimidad para constituir un límite frente al deber de información.

Octava. Podemos concluir, en vista de todo lo señalado, que la insuficiencia de la regulación, que ha dado lugar a contradictorias manifestaciones e interpretaciones por parte de los tribunales, ha dejado un margen de actuación demasiado amplio a la Administración tributaria, siendo necesario un cambio que incluya pautas claras y concisas.

V. Bibliografía.

ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *La información tributaria versus intimidad personal y secreto profesional*, Editorial Tecnos, Madrid, 1992.

ARSUAGA NAVASQUÉS, J.J.: «La sentencia del Tribunal Constitucional sobre investigación de las cuentas corrientes», *Gaceta Fiscal*, núm. 19, 1985, págs. 17 y ss.

BASANTA DE LA PEÑA, J.: «En torno al secreto bancario», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 135, 1979, págs. 774 y ss.

BATTLE SALES, G.: *El secreto de los libros de contabilidad y el secreto bancario. Dos manifestaciones del derecho a la intimidad privada*, Reus, Madrid, 1975.

CARRERAS MANERO, O.: «Alcance y límites del deber de información con trascendencia tributaria. A propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo», *Quincena Fiscal*, núm. 1, 2016, págs. 1 a 5.

CASADO OLLERO, G., FALCÓN Y TELLA, R., LOZANO SERRANO, C., SIMÓN ACOSTA, E.: *Cuestiones tributarias prácticas*, La Ley, Madrid, 1990.

CHECA GONZÁLEZ, C., MERINO JARA, I.: «El Derecho a la intimidad como límite a las funciones investigadoras de la Administración tributaria», *Impuestos*, núm. 12, 1978, págs. 123 a 161.

CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: «Algunas observaciones sobre el secreto bancario en el ordenamiento financiero español», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 15-16, págs. 867 y ss.

DE LA PEÑA AMORÓS, M. M.: *El deber de la información*, Dykinson, Madrid, 2020.

DÍAZ-ARIAS, J. M.: «Análisis de la controversia suscitada sobre la investigación de cuentas corrientes: una opinión a favor del contribuyente», *Gaceta Fiscal*, núm. 93-101, Madrid, 1983, págs. 94 y ss.

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

GARCÍA AÑOVEROS, J.: «Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 90, págs. 231 a 236.

GUTIÉRREZ, GUTIÉRREZ, A.: «¿Qué es la trascendencia tributaria?», *Contable*, IV Trimestre 2018, pág. 31 a 33.

HERRERA MOLINA, P. M.: *La potestad de información tributaria sobre terceros*, La Ley, Madrid, 1993.

HURTADO GONZÁLEZ, J. F.: *El deber de colaborar con la Administración tributaria facilitando información sobre terceros*, Lex Nova, Valladolid, 2001.

LOZANO SERRANO, C.: «El deber de colaboración tributaria sin autoincriminación», *Quincena fiscal*, núm. 8, 2015, págs. 3 a 39.

MANTERO SÁENZ, A.: «El secreto estadístico: una precisión necesaria», *Crónica Tributaria*, núm. 16, 1976, págs. 75 a 96.

MANTERO SÁENZ, A.: «El deber de información tributaria. Los artículos 111 y 112 de la LGT», *Crónica Tributaria*, núm. 53, 1985, págs. 112 a 132.

MARTÍN RODRÍGUEZ, J. M.: «¿Puede la agencia tributaria solicitar la cesión indiscriminada de datos de abogados y procuradores a los tribunales? Análisis de la STS 1611/2008, de 13 de noviembre de 2018, *Nueva fiscalidad*, núm. 4, 2018, págs. 249 a 262.

MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de derecho financiero y tributario*, Tecnos, Madrid, 2001.

MERINO JARA, I.: «La colaboración de las entidades bancarias y crediticias en la gestión tributaria», *Anuario de la Facultad de Derecho*, Universidad de Extremadura, Cáceres, 1984/1985, págs. 297 a 317.

NOGUEROLES PEIRÓ, N: «La intimidad económica en la doctrina del Tribunal Constitucional», *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 52, 1986, págs. 565 y ss.

ORENA DOMÍNGUEZ, A.: «Los requerimientos de información: caducidad y motivación», *Quincena Fiscal*, núm. 17, 2019, págs. 1 a 17.

PALAO TABOADA, C.: «La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites», *Gaceta Fiscal*, núm. 45, 1987, págs. 128 a 143.

PALAO TABOADA, C.: «Algunas consideraciones sobre el secreto profesional frente a la Hacienda Pública», *Crónica Tributaria*, núm. 72, 1994, págs. 105 a 112.

PIÑEL LÓPEZ, E.: «El Tribunal Constitucional y el secreto bancario», *Revista de Derecho Bancario y Bursátil*, núm. 17, 1985, págs. 124 y ss.

RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: «El sistema tributario en la Constitución (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)», *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 36, 1992, págs. 9 a 70.

RUBIO LLORENTE, F.: «Los deberes constitucionales», *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 62, 2001, págs. 11 y ss.

RUÍZ GARCÍA, J. R.: «El deber de colaboración con la Administración tributaria de los Juzgados y Tribunales. El artículo 112.3 de la Ley General Tributaria y la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de abril de 1998», *IF*, núm. 30, 1998, págs. 11 a 23.

SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E.: «Algunas cuestiones controvertidas en relación con los requerimientos de información a terceros. Un análisis jurisprudencial», *Quincena Fiscal*, núm. 9, 2018, págs. 1 a 29.

SANTAMARÍA PASTOR, J. A.: «Sobre derecho a la intimidad, secretos y otras cuestiones innombrables», *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 15, 1985, pág. 159 a 180.

SESMA SÁNCHEZ, B.: *La obtención de información tributaria*, Aranzadi Editorial, Navarra, 2001.

TRIGUEROS MARTÍN, M. J.: «Los límites a las actuaciones de obtención de información realizadas por la inspección: ineficaces unos, inexistentes otros», *Revista de Contabilidad y Tributación.*, CEF, núm. 401-402, 2016, págs. 5 a 49.

VI. Anexo de jurisprudencia.

- **Audiencia Nacional:**

Sentencia de la Audiencia Nacional de 15 de julio de 2010.

Sentencia de la Audiencia Nacional 10 de octubre de 2010. (Recurso de Casación núm. 36/2006).

- **Tribunal Constitucional:**

Auto del Tribunal Constitucional, del 17 de abril de 1985.

Auto del Tribunal Constitucional 600/1989, de 11 de diciembre.

Auto del Tribunal Constitucional 642/1996, de 23 de julio.

Sentencia del Tribunal Constitucional, de 14 julio de 1981.

Sentencia del Tribunal Constitucional 110/1984, de 26 de noviembre.

Sentencia del Tribunal Constitucional 137/1985, de 17 de octubre.

Sentencia del Tribunal Constitucional 79/1990, de 26 de abril.

Sentencia del Tribunal Constitucional 142/1993, de 22 de abril.

Sentencia del Tribunal Constitucional 143/1994, de 9 de mayo.

Sentencia del Tribunal Constitucional 182/1997, de 28 de octubre.

Sentencia del Tribunal Constitucional 233/2005, de 26 de septiembre.

- **Tribunal Supremo:**

Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de marzo de 1972.

Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de julio de 2000.

Sentencia del Tribunal Supremo, de 12 de noviembre de 2003.

Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de abril de 2010. (Recurso de Casación núm. 488/2006).

Sentencia Tribunal Supremo de 25 de enero de 2012. (Recurso de Casación núm. 2236/2010).

Sentencia del Tribunal Supremo, de 28 de noviembre de 2013.

Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de enero de 2015.

Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de abril de 2019.