

Trabajo Fin de Grado

Los instrumentos de obtención e intercambio de información tributaria, en especial, la asistencia mutua entre Estados.

Autor/es

Álvaro Noguera García

Director/es

María Cristina Bueno Maluenda

Facultad de Derecho

2016

ÍNDICE

LISTADO DE ABREVIATURAS.....	4
I.INTRODUCCIÓN.....	3
1. Cuestión tratada.....	4
2. Razón de elección del tema.....	4
3. Metodología.....	4
II. LAS OBLIGACIONES DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA.....	7
1 LOS DEBERES DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA.....	7
1.1 Introducción.....	7
1.2 Ámbito objetivo: la información con trascendencia tributaria.....	9
1.3 Ámbito subjetivo: Sujetos obligados a proporcionar información tributaria....	11
1.4. Modos de obtención de la información tributaria.....	14
A) Introducción.....	12
B) Obtención con carácter general o por suministro.....	13
C) Obtención a requerimiento individualizado.....	13
2 LÍMITES CONSTITUCIONALES Y JURISPRUDENCIALES A LOS DEBERES DE INFORMACIÓN.....	18
2.1 Fundamento constitucional.....	18
2.2 El derecho a la intimidad.....	19
2.3 El secreto bancario.....	21
2.4 El secreto profesional.....	23
2.5 El secreto estadístico.....	24
2.6 El secreto del protocolo notarial.....	25
2.7 Deber de reserva impuesto a la Administración Tributaria.....	25
III. LA ASISTENCIA MUTUA.....	29
1 CONCEPTO.....	29
2 ÁMBITO OBJETIVO: TRIBUTOS AFECTADOS POR LA ASISTENCIA MUTUA.....	30
3 ÁMBITO SUBJETIVO: CONTRIBUYENTES Y OBLIGADOS TRIBUTARIOS.....	31
4 LA INFORMACIÓN EN EL MARCO DE LA ASISTENCIA MUTUA.....	32
4.1 Intercambio de información.....	32

4.2 Notificaciones	33
5 RECAUDACIÓN EN EL MARCO DE LA ASISTENCIA MUTUA	34
IV. CONCLUSIONES	36

LISTADO DE ABREVIATURAS UTILIZADAS

AH – Antecedente de hecho

ATC – Auto del Tribunal Constitucional

CE – Constitución Española de 1978

CENDOJ – Buscador del Sistema de Jurisprudencia

LFEP – Ley 12/1989, de 9 de mayo, de la Función Estadística Pública

LGT – Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

LON – Ley de 28 de mayo 1862, Orgánica del Notariado

p. – Página

pp. - Páginas

RDL 20/2011 – Real Decreto Ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público.

RGIT – 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.

SAN – Sentencia de la Audiencia Nacional

STC – Sentencia del Tribunal Constitucional

STS – Sentencia del Tribunal Supremo

TC – Tribunal Constitucional

TS – Tribunal Supremo

I. INTRODUCCIÓN

1. CUESTIÓN TRATADA

El tema que va a ser desarrollado en el trabajo son los instrumentos de obtención e intercambio de información tributaria, en especial, la asistencia mutua entre Estados. El artículo 31 de la CE indica que todos los españoles deben contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica. La Administración tributaria goza de potestad para obtener el dinero necesario para el sostenimiento del Estado además de administrarlo y distribuirlo en el cumplimiento de sus funciones. En virtud de la citada potestad de la que goza el Estado, se permite a este realizar una serie de actuaciones. En esta relación jurídica de Administración tributaria y los contribuyentes, estos también gozan de una serie de derechos y deberes que les permiten actuar contra otros administrados o contra la propia Administración tributaria. Además, dicha Administración también encuentra limitada su actuación frente a los administrados. La Ley regula determinados supuestos que hecho, que una vez realizados por el contribuyente determinan el nacimiento de la obligación tributaria con todas las obligaciones accesorias que supone, como las obligaciones de información de terceros entre otras.

Para ello cobran sentido y especial relevancia los instrumentos de obtención e intercambio de información tributaria como medio para conseguir tal finalidad. La Administración puede revisar en determinadas circunstancias los documentos con trascendencia tributaria regulados en la Ley. La misma Ley fija los límites de solicitud de información así como el poder de reclamar a los contribuyentes el pago de las cantidades adeudadas.

RAZÓN DE ELECCIÓN DEL TEMA

En el marco de globalización del mundo actual, la Administración tributaria ha tenido que adaptarse en su lucha para combatir el fraude internacional. Para ello ha adoptado el novedoso concepto de la asistencia mutua que permite el intercambio de información tributaria entre Estados con el objetivo de perseguir el fraude fiscal a nivel internacional.

METODOLOGÍA

El esquema metodológico consistirá en un enfoque eminentemente jurisprudencial del trabajo. La exposición del trabajo va a ser la siguiente. Se ha dividido el trabajo en tres grandes bloques:

En el bloque primero trataremos de realizar una aproximación al concepto de los deberes de información, así como a su ámbito objetivo y subjetivo. También analizaremos el contenido de tales deberes así como su modo de obtención.

En el bloque segundo estableceremos los límites a los deberes de información del bloque anterior. Comenzaremos con el límite establecido en nuestra Carta Magna y entraremos en detalle en cada uno de los límites establecidos en la LGT, entre ellos, el derecho a la intimidad, el secreto bancario, el secreto profesional, el secreto estadístico, el secreto de protocolo notarial y el deber de reserva impuesto a la Administración tributaria.

En el tercer y último bloque pasaremos a analizar el novedoso concepto de la asistencia mutua y analizaremos con detalle sus ámbitos objetivo y subjetivo, la información en el marco de la asistencia mutua así como el procedimiento de recaudación en el marco de la misma. La coordinación entre Estados con el objetivo de conseguir tan complicado objetivo es fundamental si bien no está exenta de grandes problemas y dificultades.

Para finalizar se tratará de mostrar una serie de conclusiones de la exposición realizada a lo largo del trabajo.

II. LAS OBLIGACIONES DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA

1 LOS DEBERES DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA

1.1 Introducción

Las obligaciones de información aparecen recogidas en el artículo 29 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT). El artículo 29.1 de la LGT define las obligaciones tributarias formales de la siguiente manera: «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». El artículo 29.2 de la misma Ley enumera con carácter ejemplificativo el artículo 29.2.f) de la LGT y consisten en «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 dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria, a requerimiento de la Administración o en declaraciones periódicas. Cuando la información exigida se conserve en soporte informático deberá suministrarse en dicho soporte cuando así fuese requerido». Además de estas obligaciones, pueden requerirse otras obligaciones distintas de las que cita el mencionado artículo. Más adelante, y durante el desarrollo de este trabajo, pasaremos a mencionar y estudiar detenidamente cada una de ellas.

Dentro del Título III del Capítulo I de la Sección 3ª de la LGT, dedicado a «Colaboración social en la aplicación de los tributos», aparecen los artículos 93 y 94 de la LGT en los que se regulan los deberes y las obligaciones de información tributaria. Estos dos artículos se hallan desarrollados reglamentariamente en el Título II del Capítulo V del 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, RGIT).

El artículo 93 de la LGT establece el deber de los obligados tributarios del artículo 35 de la misma de suministrar a la Administración «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». A continuación, enumera varios supuestos a modo ejemplificativo.

La obligación legal de proporcionar a la Administración Tributaria información con trascendencia tributaria se impone a todas las personas del artículo 36 de la LGT, es decir, a todas «las personas físicas y jurídicas, públicas o privadas», a otras entidades sin personalidad jurídica recogidas en el artículo 35.4 de la LGT tales como: «las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición», así como a terceros como resultado de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.

El artículo 94 de la LGT desarrolla el deber impuesto a las autoridades y en general, a quienes ejerzan funciones públicas. En este artículo se mencionan «los órganos del Estado, de las comunidades autónomas y de las entidades locales; los organismos autónomos y las entidades públicas empresariales; las cámaras y corporaciones, colegios y asociaciones profesionales; las mutualidades de previsión social; las demás entidades públicas, incluidas las gestoras de la Seguridad Social y quienes, en general, ejerzan funciones públicas, estarán obligados a suministrar a la Administración tributaria cuantos datos, informes y antecedentes con trascendencia tributaria recabe ésta mediante disposiciones de carácter general o a través de requerimientos concretos, y a prestarle, a ella y a sus agentes, apoyo, concurso, auxilio y protección para el ejercicio de sus funciones».

Existen diversos pronunciamientos judiciales que tratan el concepto de los deberes de información, como por ejemplo en la SAN de 14 de diciembre de 1993¹, que indica textualmente: «la obligación de proporcionar a la Administración Tributaria datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, constituye una manifestación de los llamados doctrinalmente deberes de colaboración». La STS de 1 de julio de 2003² muestra en la misma línea la siguiente afirmación: «Cuando la Inspección de Hacienda se dispone a realizar su función, trata por todos los medios de ir, "a priori", pertrechada

¹ SAN 1500/1993. Sentencia de la Audiencia Nacional de 14 de diciembre de 1993, FJ 1º. CENDOJ.

² STS 4616/2003. Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de julio de 2003, FJ 3º. CENDOJ.

y provista de la información más amplia posible; a tal efecto, nuestro Ordenamiento Tributario ha establecido una amplia red informativa».

También hay que indicar que las obligaciones se pueden cumplir de dos formas conforme a lo dispuesto en el artículo 93.2 de la LGT, o bien con carácter periódico, en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen, o bien mediante requerimiento individualizado de la Administración Tributaria³. Estos dos modos de cumplimiento de las obligaciones tributarias de información se expondrán con posterioridad a lo largo de este trabajo.

Por último, hay que citar el mecanismo del intercambio de información entre Estados recogido en el artículo 177 ter de la LGT. Concretamente, el artículo 177.1 de la LGT establece que: «La Administración tributaria podrá facilitar a otros Estados o a entidades internacionales o supranacionales los datos, informes o antecedentes obtenidos en el desempeño de sus funciones, siempre que la cesión tenga por objeto la aplicación de tributos de titularidad de otros Estados o de entidades internacionales o supranacionales, en los términos y con los límites establecidos en la normativa sobre asistencia mutua, sin perjuicio de que el Estado o entidad receptora de la información pueda utilizarla para otros fines cuando así se establezca en dicha normativa».

1.2 Ámbito objetivo: la información con trascendencia tributaria

El ámbito objetivo de las obligaciones de información consiste en la comunicación a la Administración tributaria de datos fiscalmente relevantes. Pueden tratarse bien de datos propios de los obligados tributarios, o bien de datos referenciados, que según QUERALT que cita a MANTERO, son «datos que, procediendo de una persona determinada, tienen trascendencia para una distinta» y que «son deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras»⁴.

La jurisprudencia distingue entre la información obtenida *a priori* y la información obtenida *a posteriori*. Con la expresión *a priori*, la Administración tributaria pretende

³ MARTÍN QUERALT, J., 2014, «Curso de Derecho Financiero y Tributario», Editorial Tecnos, Madrid, p. 419.

⁴ MARTÍN QUERALT, J., 2014, «Curso de Derecho...», cit., p. 419.

obtener datos de manera, general y previa, a la actuación inspectora. Ello se deduce del artículo 93.2 de la LGT que indica que: « Las obligaciones a las que se refiere el apartado anterior deberán cumplirse con carácter general en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen...».

En la STS de 16 de septiembre de 2005⁵ se realiza una aproximación al concepto de información tributaria obtenida *a priori*, y la explica indicando que: «La característica de esta información "*a priori*" consiste en que es general y previa a la actuación inspectora; pues bien, a ella se refiere el apartado 1, del art. 111 de la Ley General Tributaria (actual artículo 93.2 de la LGT), información que, por supuesto, puede ser solicitada por la Unidad Central de Información de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria».

La información obtenida *a posteriori* se realiza, como dicta el artículo 93.2 de la LGT: «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».

Según la STS de 16 de septiembre de 2005⁶, la información obtenida *a posteriori* consiste en el conocimiento de la Administración: «una vez iniciada la actuación inspectora, de la cual se deduce la necesidad "técnica" de conocer los movimientos de las cuentas activas o pasivas que el sujeto pasivo objeto de la inspección tiene en los Bancos y demás Entidades de Crédito, y que por respeto a su intimidad personal debe seguir el procedimiento garantista regulado en el apartado 3 del art. 111 de la L.G.T».

El ámbito objetivo del deber alcanza el suministro de cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria. Esta exigencia, en principio inconcreta, supone, no obstante, supeditar las potestades administrativas a un fin específico, derivándose de ello no ya un límite, sino el ámbito objetivo y la finalidad investigadora que permite y legitima el ejercicio de la potestad⁷.

Este concepto de «trascendencia tributaria» viene definido en determinada jurisprudencia.

⁵ STS 5318/2005. Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de septiembre de 2005, FJ 3º CENDOJ.

⁶ STS 5318/2005. Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de septiembre de 2005, FJ 3º. CENDOJ.

⁷ MARTÍN QUERALT, J., 2014, «Curso de Derecho...», cit., p. 421 – 422.

La importante STS de 12 de noviembre de 2003⁸ define la trascendencia tributaria diciendo que «La trascendencia tributaria es la cualidad de aquellos hechos o actos que puedan ser útiles a la Administración para averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el artículo 31.2 de la Constitución, CE, de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, y poder, en caso contrario, actuar en consecuencia, de acuerdo con la Ley». La STS de 14 de marzo de 2007⁹ nos aporta idéntica definición.

La STS de 20 de octubre de 2014¹⁰, limita el concepto de información con «trascendencia tributaria» e indica que: «la noción de trascendencia tributaria no es ilimitada ni de libre apreciación por la Administración, sino que debe ser encauzada en los términos estrictamente jurídicos con que hemos acotado el concepto en las sentencias reseñadas, de donde se infiere que esa pretendida relevancia fiscal de la información debe ser objeto de una interpretación razonable y moderadora de su virtual amplitud y generalidad, que no puede quedar en las exclusivas manos de la Administración».

De la lectura de las citadas sentencias podemos extraer la idea de MARTÍN QUERALT de que el concepto de trascendencia tributaria consiste en obtener datos informativos de las relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas. El concepto en sí es lo suficientemente amplio, pero queda fuera de su campo de aplicación la obtención de información tributaria obtenida por terceros no procedente de otro tipo de relaciones que no sean las recogidas en el primer párrafo del artículo 93.1 de la LGT. Además habrá que considerar que la obtención de información podrá colisionar con otros límites al deber de información como el secreto bancario o profesional entre otros que describiremos posteriormente¹¹.

1.3 Ámbito subjetivo: Sujetos obligados a proporcionar información tributaria

El ámbito subjetivo de las obligaciones de información viene recogido en los artículos 93 y 94 de la LGT y viene siendo prácticamente ilimitado.

⁸ STS 7102/2003. Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 2003, FJ 1º. CENDOJ.

⁹ STS 2125/2007. Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de marzo de 2007, FJ 3º. CENDOJ.

¹⁰ STS 4375/2014. Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de octubre de 2014, AH 1º. CENDOJ.

¹¹ MARTÍN QUERALT, J. «Curso de Derecho...», cit., p. 418.

Debemos establecer las diferencias entre los obligados tributarios fijados por la propia Ley, los terceros que se encuentran sometidos al deber de información y por último, los deberes específicos de otras instituciones públicas.

Los obligados tributarios definidos por la Ley se hallan contenidos en el artículo 93 de la LGT e incluye a las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el artículo 35.4 de la LGT. Cualquiera estará obligado a proporcionar a la Administración información sobre sus propias obligaciones tributarias, con el único límite que esta pertenezca al ámbito de la trascendencia tributaria y por tanto requerida por la inspección conforme a lo definido en el artículo 141.c) de la LGT. Los obligados tributarios obligados a proporcionar información tributaria por tanto serán los contribuyentes, los sustitutos del contribuyente, los obligados a realizar pagos fraccionados, los retenedores, los obligados a practicar ingresos a cuenta, los obligados a repercutir, los obligados a soportar la repercusión, los obligados a soportar la retención, los obligados a soportar los ingresos a cuenta, los sucesores, los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos. Esta lista no constituye una lista cerrada y además hay que considerar, como hemos indicado anteriormente los sujetos del artículo 35.4 de la LGT.

Los parámetros, intencionalmente abiertos e imprecisos (trascendencia tributaria de la información y actuaciones relacionadas con la aplicación de los tributos) marcan las posibilidades y los límites de los deberes de información. Aunque, naturalmente, habrá que atender también, y sobre todo, a los derivados de la legalidad constitucional pues, como advierte el Tribunal Supremo, la obligación legal de facilitar y suministrar a la Administración información con relevancia tributaria¹²: «no es absoluta, sino que tiene unos límites, en tanto que el ejercicio de esta facultad por parte de la Administración autorizada supone, tutelados jurídicamente, incluso a nivel constitucional»¹³.

Respecto de los terceros que se hallan sometidos al deber de proporcionar información tributaria, tenemos que indicar que el artículo 93.1 de la LGT apunta 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 información con

¹² MARTÍN QUERALT, J., 2014, «Curso de Derecho...», cit., p. 420 – 421.

¹³ STS 6042/2013. Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de noviembre de 2013, FJ 3º. CENDOJ.

trascendencia tributaria también como resultados de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas. La expresión es lo suficientemente amplia para permitir un vasto campo a la obtención de la información, que sirve, sin embargo, para excluir los datos de terceros conocidos en virtud de relaciones de otro tipo no encuadrables entre las citadas, al tiempo que impone ciertos límites por el secreto que ha de presidir aspectos importantes de tales relaciones¹⁴.

El artículo 93 indica asimismo, las entidades y operaciones sujetas a tal cumplimiento. Se trata de:

«a) Los retenedores y los obligados a realizar ingresos a cuenta deberán presentar relaciones de los pagos dinerarios o en especie realizados a otras personas o entidades.

b) Las sociedades, asociaciones, colegios profesionales u otras entidades que, entre sus funciones, realicen la de cobro de honorarios profesionales o de derechos derivados de la propiedad intelectual, industrial, de autor u otros por cuenta de sus socios, asociados o colegiados, deberán comunicar estos datos a la Administración tributaria.

A la misma obligación quedarán sujetas aquellas personas o entidades, incluidas las bancarias, crediticias o de mediación financiera en general que, legal, estatutaria o habitualmente, realicen la gestión o intervención en el cobro de honorarios profesionales o en el de comisiones, por las actividades de captación, colocación, cesión o mediación en el mercado de capitales.

c) Las personas o entidades depositarias de dinero en efectivo o en cuentas, valores u otros bienes de deudores a la Administración tributaria en período ejecutivo estarán obligadas a informar a los órganos de recaudación y a cumplir los requerimientos efectuados por los mismos en el ejercicio de sus funciones».

Los deberes específicos de otras instituciones públicas vienen definidos en el artículo 94 de la LGT que completa al artículo 93 de la misma Ley facilitando un listado de autoridades sometidas al deber de informar y colaborar. Así pues cita a «las autoridades, cualquiera que sea su naturaleza, los titulares de los órganos del Estado, de las comunidades autónomas y de las entidades locales; los organismos autónomos y las entidades públicas empresariales; las cámaras y corporaciones, colegios y asociaciones profesionales; las mutualidades de previsión social; las demás entidades públicas,

¹⁴ MARTÍN QUERALT, J., «Curso de Derecho...», cit., p. 422.

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 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».

En la misma línea y con las mismas obligaciones, el artículo 94.2 de la LGT indica que «quedan sujetos tanto partidos políticos como sindicatos y asociaciones empresariales».

También los juzgados y tribunales deberán 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 las que conozcan con el único límite del secreto de las diligencias sumariales tal y como se desprende del artículo 94.3 de la LGT.

Finalmente y para concluir el ámbito subjetivo, tenemos que citar el artículo 94.4 de la LGT que incluye al Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias y la Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo, así como la Secretaría de ambas comisiones, facilitarán a la Administración tributaria cuantos datos con trascendencia tributaria obtengan en el ejercicio de sus funciones, de oficio, con carácter general o mediante requerimiento individualizado, sometidos en igual medida a la aportación de información en caso de ser requeridos¹⁵.

1.4. Modos de obtención de la información tributaria

A) Introducción

El artículo 94 de la LGT recoge el contenido de las obligaciones de información. Según el citado artículo, comprenderá: «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».

A continuación, el artículo 94 de la LGT, especifica mediante algunos ejemplos el contenido concreto de la información que se puede solicitar a determinados sujetos.

¹⁵ MARTÍN QUERALT, J., «Curso de Derecho...», cit., p. 421.

El artículo 93.1.a) de la LGT recoge ejemplos del deber de cumplimiento de sus propias obligaciones e indica que «Los retenedores y los obligados a realizar ingresos a cuenta deberán presentar relaciones de los pagos dinerarios o en especie».

Asimismo, el artículo 93.1.b) de la LGT recoge que «Las sociedades, asociaciones, colegios profesionales u otras entidades que, entre sus funciones, realicen la de cobro de honorarios profesionales o de derechos derivados de la propiedad intelectual, industrial, de autor u otros por cuenta de sus socios, asociados o colegiados, deberán comunicar estos datos a la Administración tributaria». Todo el conjunto mencionado de entes con personalidad jurídica deberán aportar los honorarios y derechos de propiedad intelectual, industrial y similares en caso de requerimiento por la Administración.

Por último, el artículo 93.1.c) de la LGT muestra que «Las personas o entidades depositarias de dinero en efectivo o en cuentas, valores u otros bienes de deudores a la Administración tributaria en período ejecutivo estarán obligadas a informar a los órganos de recaudación y a cumplir los requerimientos efectuados por los mismos en el ejercicio de sus funciones». Este artículo prohíbe la ocultación de información a la Administración tributaria por parte de entidades tales como bancos o análogos si los deudores se encuentran en periodo ejecutivo. La ocultación de información tributaria durante el periodo ejecutivo sería una importante traba al cumplimiento del mismo.

B) Obtención con carácter general o por suministro

El artículo 93.2 de la LGT establece dos modos de obtención de la información tributaria. El primero de ellos es el denominado “por suministro” o con carácter general y se encuentra fijado normativamente. Dicho método podrá requerirse a determinados sujetos los cuales habrán de poner en conocimiento de la Administración la totalidad de los datos u operaciones exigidos que las normas reglamentarias determinen. Además, dicho requerimiento de información deberá efectuarse con carácter periódico y sin relación alguna con los sujetos pasivos o los hechos concretos que estén siendo motivo de investigación y comprobación. El incumplimiento de las citadas obligaciones puede suponer las sanciones que correspondan. Como ejemplo cabe citar la Disposición Adicional 18ª punto 2 de la LGT que recoge un régimen especial de sanciones sobre la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero y que dicta «Constituyen infracciones tributarias no presentar en plazo y presentar de forma

incompleta, inexacta o con datos falsos las declaraciones informativas a que se refiere esta disposición adicional.

También constituirá infracción tributaria la presentación de las mismas por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios».

C) Obtención a requerimiento individualizado

El segundo modo de obtención de información tributaria es «a requerimiento individualizado de los órganos competentes de la Administración y cuyas funciones sean inspectoras contenidas en el artículo 141.c) de la LGT o de recaudación tributaria, contenidas en los artículos 93.1.c) y 93.3 así como en el artículo 162.1 de la LGT. Estos requerimientos pueden efectuarse, según el artículo 93.2 de la LGT, en cualquier momento posterior a la realización de las operaciones relacionadas con los datos y antecedentes requeridos». Este método también es denominado “por captación”¹⁶.

En este modo hay que destacar la STS de 12 de marzo de 2009¹⁷ sobre la proporcionalidad y motivación para solicitar la información requerida. Dice la Sentencia que el requerimiento de información debe «estar motivado y, en estrecha vinculación con este imperativo, el requerimiento [...] debe ser proporcionado y acreditar la trascendencia tributaria de los datos requeridos». Es importante destacar que la motivación del requerimiento es fundamental para proceder a su ejecución. La exigencia de dicha información debe tener la intensidad necesaria relacionada con la gestión e inspección de los tributos y útil para la aplicación efectiva de los mismos. Para solicitar información basta con que la exigencia de información sea hipotética. La motivación es por tanto pieza clave para justificar la trascendencia tributaria así como su utilidad y tiene como función accesoria permitir al interesado el conocimiento de las razones de la decisión y permitir un control judicial de la misma.

Sobre el requerimiento individualizado de información dicta el Tribunal Supremo en su STS de 7 de febrero de 2000¹⁸ que «la individualización viene referida, amén de al

¹⁶ MARTÍN QUERALT, J., «Curso de Derecho...», cit., p. 423.

¹⁷ STS 6042/2013. Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de noviembre de 2013, FJ 3º. CENDOJ.

¹⁸ STS 815/2000. Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de febrero de 2000, FJ 3º. CENDOJ.

contenido del requerimiento (que puede ser más o menos amplio, según las necesidades de información que tenga la Administración), al modo de operar ésta y a la singularidad del destinatario: es una decisión concreta de la Administración, expresada en un acto singular, y dirigida a una persona específica». Ello significa que la Administración puede solicitar al sujeto determinado información general acerca de sus obligaciones tributarias y solicitar de modo concreto e individualizado al mismo sujeto dirigiéndose a él de manera determinada.

La legitimación de las actuaciones de obtención de información corresponde a iniciativa del órgano actuante o bien a solicitud de otros órganos administrativos o jurisdiccionales en los supuestos de colaboración legalmente establecidos.

El RGIT también regula los requerimientos individualizados de obtención de información respecto de terceros. Los requerimientos podrán efectuarse durante el curso de un procedimiento o con independencia del mismo. En caso de producirse un requerimiento durante el transcurso de un procedimiento, no se produce un procedimiento autónomo, sino que se considera un procedimiento de aplicación de los tributos. En este sentido la STS de 10 de enero de 2008¹⁹ muestra que «Así pues, no puede hablarse de procedimientos autónomos o independientes sino de un procedimiento de inspección en el que se enmarca una concreta diligencia de investigación».

Además, el RGIT indica que los requerimientos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias de la persona o entidad requerida no suponen, en ningún caso, el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación (artículo 30.3 RGIT *in fine*).

En definitiva, se trata de un deber específico iniciado por la Administración en el ejercicio de su potestad de obtención de información. Tanto la persona sobre la que recae como los hechos son determinados y pueden ser bien propios, bien de terceros²⁰. La potestad de obtención de información aparece de una manera muy clara en la SAN de 11 de marzo de 1997²¹ e indica que «la actuación de obtención de tal información por

¹⁹ STS 237/2008. Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de enero de 2008, FJ 5º. CENDOJ.

²⁰ MARTÍN QUERALT, J., «Curso de Derecho...», cit., p. 424.

²¹ SAN 244/1997. Sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de marzo de 1997, FJ 4º. ARANZADI DIGITAL.

la Inspección no necesita de ninguna actuación de investigación o comprobación de un contribuyente, con carácter principal o previa que la legitime».

En la modalidad individualizada de solicitud de información por parte de la Administración cobra especial relevancia la finalidad y la proporcionalidad. Ello se debe a que el deber de colaboración en este caso procede de un acto administrativo individualizado y por tanto debe existir una mayor legitimidad en la actuación así como una garantía de que no se está incurriendo en una desviación de poder.

No cabe en ningún supuesto la obtención de información indiscriminada y genérica a terceros ni mucho menos la captación indiscriminada de datos de terceros con motivo de actuaciones de comprobación e investigación tributaria.

2 LÍMITES CONSTITUCIONALES Y JURISPRUDENCIALES A LOS DEBERES DE INFORMACIÓN

2.1 Fundamento constitucional

La fundamentación de los deberes de información se encuentra justificada por el artículo 31.1 de la Constitución Española (en adelante CE) que dicta: «Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo [...]». De tal artículo se extrae que se debe eliminar el fraude fiscal y su consecuencia de distribución injusta de la carga fiscal. En este sentido, la STC 110/1984 de 26 de diciembre²² recoge: «De ahí también la imposición del deber jurídico de colaborar con la Administración en este aspecto fundamental del bien público, deber que recae no sólo sobre los contribuyentes directamente afectados, sino que también puede extenderse a quienes puedan representar una ayuda relevante en esta tarea de alcanzar la equidad fiscal».

La STC 76/1990 de 26 de abril²³ expone que: «Esta recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria. Para los ciudadanos este deber constitucional implica, más allá del genérico sometimiento a la

²² STC 110/1984. Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de diciembre de 1984, FJ 4º. ARANZADI DIGITAL.

²³ STC 76/1990. STC. Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990, FJ 3º. ARANZADI DIGITAL.

Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que el art. 9.1 de la norma fundamental impone, una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales. Para los poderes públicos este deber constitucional comporta también exigencias y potestades específicas en orden a la efectividad de su cumplimiento por los contribuyentes». Para la consecución de tales fines, es precisa la actividad inspectora y comprobatoria de la Administración tributaria.

De estas afirmaciones se extrae la idea de que el legislador ha de habilitar las potestades para que la Administración pueda proceder al cobro de las deudas tributarias, pero siempre dentro de los límites fijados en los principios y derechos constitucionales. De ahí que «el deber de comunicación de datos con relevancia tributaria se convierta en un instrumento necesario para la contribución justa de los gastos generales sino también para una gestión tributaria eficaz modulando el contenido del derecho fundamental a la intimidad personal y familiar del artículo 18.1 de la CE» tal como indica el ATC 197/2003, de 16 de junio²⁴.

2.2 El derecho a la intimidad

El límite del deber de información basado en el derecho a la intimidad no se encuentra explícitamente reconocido en la LGT. El límite del deber de información basado en tal derecho viene delimitado jurisprudencialmente por el TC. Su fundamentación se encuentra en el artículo 18.1 de la CE y según el TC se precisan cuatro requisitos. En primer lugar, debe existir un fin constitucionalmente legítimo. En segundo lugar, la intromisión del derecho debe estar prevista en la Ley. En tercer lugar, la injerencia en la esfera de privacidad constitucionalmente protegida se acuerde mediante resolución judicial motivada y en cuarto y último lugar, se debe observar el principio de proporcionalidad. Sobre tal principio, el TC indica que consiste en que la medida adoptada sea idónea para alcanzar el fin constitucionalmente perseguido con ella, que sea necesaria al efecto (es decir, que no existan medidas menos agresivas) y que sea proporcionada en sentido estricto (es decir que conlleve más beneficios que

²⁴ ATC 197/2003. Auto del Tribunal Constitucional de 16 de junio de 2003, Antecedente 5º. ARANZADI DIGITAL.

perjuicios)²⁵. Esto aparece reflejado en las STC 207/1996 de 16 de diciembre²⁶, en la STC 70/2002 de 3 de abril²⁷ y por último en la STC 233/2005 de 26 de septiembre²⁸.

El TS también ha definido el límite del deber de información basado en el derecho a la intimidad. En la STS de 9 de febrero de 1993²⁹ recoge que «Tampoco puede prosperar la pretendida vulneración del derecho a la intimidad de los suscriptores y beneficiarios de las pólizas de seguro de prima única, con capital diferido, emitidas por la Entidad apelante, pues siendo el derecho a la intimidad personal y familiar, garantizado por el art. 18.1 de la Constitución, de exclusiva titularidad de las personas físicas, carece dicha Entidad de legitimación para invocar su violación; y ello con independencia de que, según doctrina sentada por el Tribunal Constitucional en Sentencia STC 110/1984³⁰, de 26 de noviembre, y reiterada en el ATC 642/1986 de 23 de julio³¹ dicta que: «el conocimiento por la Administración, a efectos fiscales, de la situación económica de los contribuyentes, no lesiona el derecho a la intimidad de éstos». La STS de 24 de julio de 1999³² establece además que «salvo injerencias arbitrarias o desproporcionadas en el derecho a la intimidad de las personas, el deber de información y colaboración tributarias, amparado por el art. 111 era extensible a las cuentas corrientes bancarias y demás operaciones similares» de manera que la averiguación de la situación económica de los contribuyentes no vulnera el derecho a la intimidad. La STS de 28 de noviembre de 2013³³ concluye que «Por lo tanto, en principio y con carácter general, no cabe apreciar violación del artículo 18.1 de la Carta Magna por el hecho de que los ciudadanos queden obligados a facilitar una información que, pese a pertenecer a la esfera de su intimidad, tiene relevancia tributaria; ahora bien, sólo será así si el deber de colaboración y los eventuales requerimientos en que se articula se ajustan al régimen jurídico diseñado por el legislador». No cabe pues la invocación del derecho a la intimidad si la Administración requiere información con relevancia tributaria. De nuevo,

²⁵ MARTÍN QUERALT, J., «Curso de Derecho...», cit., p. 428.

²⁶ STC 207/1996. Sentencia del Tribunal Constitucional de 16 de diciembre de 1996, FJ 4º. Colección Jurisprudencial del TC.

²⁷ STC 70/2002. Sentencia del Tribunal Constitucional de 3 de abril de 2002, Antecedente 8º. ARANZADI DIGITAL.

²⁸ STC 233/2005. Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de septiembre de 2005, FJ 4º. Colección Jurisprudencial del TC.

²⁹ STS 13666/1993. Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 1993, FJ 3º. CENDOJ.

³⁰ STC 110/1984. Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de noviembre de 1984, FJ 3º. ARANZADI DIGITAL.

³¹ ATC 642/1986. Auto del Tribunal Constitucional de 23 de julio de 1986, FJ 3º. ARANZADI DIGITAL.

³² STS 5408/1999. Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de julio de 1999, FJ 1º. CENDOJ.

³³ STS 6042/2013. Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de noviembre de 2013, FJ 3º. CENDOJ.

la STS de 28 de noviembre de 2013, delimita el derecho a la intimidad diciendo que «se configura como un ámbito de especial protección de los particulares, directamente vinculado con la dignidad de la persona a la que se refiere el artículo 10 de la propia Norma Fundamental como fundamento del orden político y de la paz social. Sin embargo, como no podría ser de otro modo, es un derecho limitado, tanto por sus propios perfiles o contornos jurídicos, como por su interacción con el resto de los derechos y deberes amparados por el ordenamiento jurídico, por lo que con normalidad resulta dificultoso acotar con nitidez su contenido».

No obstante, el TC indica que cualquier intromisión en la intimidad tiene que venir habilitada por Ley debido a la especial protección constitucional del derecho a la intimidad. En este sentido, la STC de 5 de abril³⁴ indica que «la previsión legal de una medida limitativa de derechos fundamentales es condición de su legitimidad constitucional y que por mandato expreso de la Constitución, toda injerencia estatal en el ámbito de los derechos fundamentales y libertades públicas, ora incida directamente en su desarrollo o limite o condicione su ejercicio, precisa de una habilitación legal». Como resultado, y como marca la STC 207/1996, “no podrá haber injerencia de la autoridad pública en el ejercicio de este derecho [a la intimidad] sino tanto en cuanto esta injerencia esté prevista por Ley».

2.3 El secreto bancario

El artículo 93.3 de la LGT recoge que el incumplimiento del deber de información no podrá ampararse en el secreto bancario. De tal precepto deducimos que no se trata de un límite establecido, sino que el límite del secreto bancario no existe. En este sentido, la STS de 1 de julio de 2003³⁵ muestra «Como se ha señalado, en el artículo 111.3 [actual artículo 93.3] de la LGT, se prevé que el incumplimiento del deber de colaboración no puede ampararse en el secreto bancario (no en el sentido de un límite establecido al mismo, sino, al contrario, como explicitación de que tal límite no existe».

Pese a todo, el artículo 93.3 de la LGT establece unos requisitos. En primer lugar, se establece la exigencia de autorización del órgano de la Administración tributaria que reglamentariamente se determine para proceder al requerimiento. En segundo lugar, «la

³⁴ STC 49/1999. Sentencia del Tribunal Constitucional de 5 de abril de 1999, FJ 4º. ARANZADI DIGITAL.

³⁵ STS 4616/2003. Sentencia de Tribunal Supremo de 1 de julio de 2003, FJ 3º. CENDOJ.

precisión de los datos identificativos del cheque u orden de pago de que se trate, o de las operaciones objeto de investigación, los obligados tributarios afectados, titulares o autorizados, y el periodo a que se refieren». Además, si la investigación afecta al origen o destino de los movimientos o de los cheques u órdenes de pago, no podrá exceder en tales casos de «la identificación de las personas y de las cuentas en que se encuentre dicho origen y destino»³⁶.

El artículo 57 del RGIT desarrolla el artículo 93.3 de la LGT y regula el procedimiento para realizar determinados requerimientos a entidades dedicadas al tráfico bancario o crediticio.

La STS de 1 de julio de 2003 realiza una importante matización de las garantías procedimentales del artículo 93.3 de la LGT (en la citada sentencia, artículo 111.3 de la antigua LGT). La sentencia dicta: «el apartado 3 del artículo 111 de la Ley General Tributaria garantiza aquellos datos o informaciones que afectan a la intimidad o privacidad de las personas, es decir, aquéllos que los sujetos pasivos no están obligados a incluir en sus declaraciones, y que en justa correspondencia los Bancos y Entidades de Crédito deben facilitar a la Administración Tributaria, pero previo cumplimiento por ésta de los requisitos y garantías procedimentales establecidos en el apartado 3 del artículo 111 de la Ley General Tributaria, datos que, anticipamos, son esencialmente los movimientos de las cuentas activas y pasivas, porque reflejan día a día lo que una persona hace, vg: actuaciones filantrópicas, gastos personales, vida social, financiación de los partidos políticos, conducta íntima, etc; por ello, esta Sala Tercera ha precisado en su Sentencia de fecha 30 de Octubre de 1996 (Rc. Apel. 6269/91) que, aun respetando las garantías procedimentales exigidas por el artículo 111.3 de la Ley General Tributaria, la Administración Tributaria sólo tiene derecho a conocer la causa inmediata o genérica de los abonos o cargos en las cuentas bancarias, pero no su causa remota o específica».

En definitiva, los límites al secreto bancario quedan resumidos en la STC 26 de noviembre³⁷ y constan de cuatro requisitos. En primer lugar, la sentencia recoge que el fundamento del secreto bancario tiene su base en el derecho a la intimidad del cliente, recogido en el artículo 18.1 de la CE. En segundo lugar, la sentencia dicta que el

³⁶ MARTÍN QUERALT, J., «Curso de Derecho...», cit., p. 426.

³⁷ STC 110/1984. Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de noviembre de 1984, FJ 3º, 5º, 6º, 8º y 10º. ARANZADI DIGITAL.

derecho a la intimidad no es absoluto y que por tanto, debe ceder ante derechos superiores. En tercer lugar, se indica que la investigación de cuentas corrientes como requisito para la investigación y comprobación de las obligaciones tributarias está de acuerdo con los principios constitucionales y en último lugar cita que la Constitución impide las injerencias arbitrales, abusivas, ilegales e innecesarias³⁸.

Como hemos citado en el apartado correspondiente al fundamento constitucional del límite a la obtención de información tributaria, la STC de 26 de abril³⁹ fija perfectamente el citado límite y no se opone que la Administración tributaria investigue libremente movimientos de cuentas corrientes, libretas de ahorro y similares como deber primordial establecido en el artículo 31 de la CE de contribución al sostenimiento de los gastos públicos.

2.4 El secreto profesional

El secreto profesional se encuentra delimitado en el artículo 93.5 de la LGT. El artículo dicta 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 o la intimidad personal y familiar. Tampoco alcanzará a aquellos datos confidenciales de sus clientes de los que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa. Esto significa que el deber de colaboración se halla limitado cuando se trate de datos privados no patrimoniales que los profesionales conozcan por su actividad y que además afecten al honor y la intimidad de sus clientes. También puede tratarse de datos confidenciales derivados de las funciones de asesoramiento y defensa con el límite de que nunca se podrán amparar en el secreto profesional para dificultar la comprobación de su propia situación tributaria.

El secreto profesional como tal se encuentra recogido en el artículo 24.2 de la CE. Este artículo cobra especial relevancia frente a la Administración tributaria. Su ámbito y contenido plantean a menudo numerosos problemas y por ello, el secreto profesional cuenta con numerosa jurisprudencia. El artículo 93.5 de la LGT indica claramente que en caso de colisión siempre debe prevalecer la protección del honor y la intimidad de

³⁸ MARTÍN QUERALT, J., «Curso de Derecho...», cit., p. 427.

³⁹ STC 79/1990. Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990, FJ 3º. ARANZADI DIGITAL.

los clientes con base en el secreto profesional. Otra cuestión tratada jurisprudencialmente es que el secreto profesional nunca contendrá las relaciones económicas entre el propio profesional que alega el secreto y su cliente, como es el caso de honorarios o prestaciones similares si no invaden la intimidad de aquellos. El artículo además cita específicamente a los datos confidenciales obtenidos como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento y defensa. El fragmento del artículo no parece estar pensado únicamente en las profesiones jurídicas, sino que abarca muchos otros campos de actuación de naturaleza similar.

El secreto profesional aparece en ciertos pronunciamientos jurisprudenciales. La primera sentencia en abordar el tema fue la STS de 27 de enero de 1982⁴⁰ y reconoció que la información obtenida por la Administración tributaria procedente de la vulneración del secreto profesional no es legítima. La importante STC de 26 de noviembre de 1984⁴¹ fijó que no existe vulneración del secreto profesional «el simple conocimiento del nombre del cliente y de las cantidades pagadas por él en concepto de honorarios, ya que éstos deben figurar en el libro de ingresos profesionales, de obligada llevanza y exhibición a la Inspección».

2.5 El secreto estadístico

El secreto estadístico se halla contenido en el artículo 93.4. b) de la LGT. Hay que partir de la idea de que este secreto no goza de la misma protección que otros citados anteriormente en este Trabajo puesto que no posee una base constitucional. Los intereses en conflicto en este secreto son, de un lado, la obtención de información tributaria y, de otro, la confidencialidad de los datos suministrados con una finalidad meramente estadística. La Ley 12/1989, de 9 de mayo, de la Función Estadística Pública contiene los datos primarios obtenidos con finalidad estadística. Concretamente, el artículo 4.1 de la LFEP muestra como principios fundamentales de la citada Ley el de secreto, transparencia, especialidad y proporcionalidad. Asimismo, el artículo 4.2 de la LFEP garantiza la aplicación de las medidas contenidas en el Capítulo III del Título I de la citada Ley con la finalidad de proteger la información obtenida. El artículo 14.2 de la LFEP define que queda prohibida la utilización para finalidades distintas de las

⁴⁰ STS 362/1982. Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de enero de 1982, Considerando 5º. ARANZADI DIGITAL.

⁴¹ STC 110/1984. Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de noviembre de 1984, FJ 10º. ARANZADI DIGITAL.

estadísticas de los datos personales obtenidos directamente de los informantes por los servicios estadísticos.

2.6 El secreto del protocolo notarial

El secreto del protocolo notarial se encuentra contenido en el artículo 93.4.c) de la LGT. En el mencionado artículo de la LGT se reduce a la posible violación del honor y la intimidad personal relacionado con las cuestiones matrimoniales, salvo el régimen económico conyugal y a las materias de los artículos 34 y 35 de la Ley de 28 de mayo de 1862, Orgánica del Notariado. El artículo 34 de la citada Ley es relativa al libro reservado de testamentos y condicilos y el artículo 35 se refiere al reconocimiento de los hijos. El secreto notarial se encuentra ampliamente regulado en la LON.

2.7 Deber de reserva impuesto a la Administración Tributaria

Este deber se encuentra tipificado en el artículo 95 de la LGT. El citado artículo se ocupa de fijar el carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria y que posean trascendencia tributaria. El artículo indica que sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de sanciones, sin que los mismos puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos previstos en las leyes⁴². El artículo 95 establece una vinculación estricta entre la potestad de la obtención de información y el fin que la justifica estableciendo una doble exigencia.

La primera consiste en el carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el ejercicio de sus funciones y su exclusiva utilización para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada. La segunda, consiste en la utilización de los datos obtenidos para la imposición de sanciones que en su caso procedan.

Además, el artículo 95 indica que los datos no podrán ser comunicados o cedidos a terceros salvo que la cesión tenga por objeto una larga lista de supuestos concretos definidos en el mismo artículo. Entre los supuestos figuran:

⁴² MARTÍN QUERALT, J., 2014, «Curso de Derecho...», cit., p. 430.

- «a) La colaboración con los órganos jurisdiccionales y el Ministerio Fiscal en la investigación o persecución de delitos que no sean perseguibles únicamente a instancia de persona agraviada.
- b) La colaboración con otras Administraciones tributarias a efectos del cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias.
- c) La colaboración con la Inspección de Trabajo y Seguridad Social y con las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social en la lucha contra el fraude en la cotización y recaudación de las cuotas del sistema de Seguridad Social y contra el fraude en la obtención y disfrute de las prestaciones a cargo del sistema; así como para la determinación del nivel de aportación de cada usuario en las prestaciones del Sistema Nacional de Salud.
- d) La colaboración con las Administraciones públicas para la lucha contra el delito fiscal y contra el fraude en la obtención o percepción de ayudas o subvenciones a cargo de fondos públicos o de la Unión Europea.
- e) La colaboración con las comisiones parlamentarias de investigación en el marco legalmente establecido.
- f) La protección de los derechos e intereses de los menores e incapacitados por los órganos jurisdiccionales o el Ministerio Fiscal.
- g) La colaboración con el Tribunal de Cuentas en el ejercicio de sus funciones de fiscalización de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
- h) La colaboración con los jueces y tribunales para la ejecución de resoluciones judiciales firmes. La solicitud judicial de información exigirá resolución expresa en la que, previa ponderación de los intereses públicos y privados afectados en el asunto de que se trate y por haberse agotado los demás medios o fuentes de conocimiento sobre la existencia de bienes y derechos del deudor, se motive la necesidad de recabar datos de la Administración tributaria.
- i) La colaboración con el Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias, con la Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo y con la Secretaría de ambas comisiones, en el ejercicio de sus funciones respectivas.

j) La colaboración con órganos o entidades de derecho público encargados de la recaudación de recursos públicos no tributarios para la correcta identificación de los obligados al pago y con la Dirección General de Tráfico para la práctica de las notificaciones a los mismos, dirigidas al cobro de tales recursos.

k) La colaboración con las Administraciones públicas para el desarrollo de sus funciones, previa autorización de los obligados tributarios a que se refieran los datos suministrados.

l) La colaboración con la Intervención General de la Administración del Estado en el ejercicio de sus funciones de control de la gestión económico-financiera, el seguimiento del déficit público, el control de subvenciones y ayudas públicas y la lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales de las entidades del Sector Público.

m) La colaboración con la Oficina de Recuperación y Gestión de Activos mediante la cesión de los datos, informes o antecedentes necesarios para la localización de los bienes embargados o decomisados en un proceso penal, previa acreditación de esta circunstancia».

Asimismo, el artículo 95.3 de la LGT ordena a la Administración la adopción de medidas para garantizar la confidencialidad de la información tributaria y su uso adecuado, añadiendo además que cuantas autoridades tengan conocimiento de estos datos, informes o antecedentes estarán obligados al más estricto y completo sigilo respecto de ellos, salvo en los casos citados. Con independencia de las responsabilidades penales o civiles que pudieran derivarse, la infracción de este particular deber de sigilo se considerará siempre falta disciplinaria muy grave. No obstante, cuando se aprecie la posible existencia de un delito no perseguible únicamente a instancia de persona agraviada, la Administración tributaria deducirá el tanto de culpa o remitirá al Ministerio Fiscal relación circunstanciada de los hechos que se estimen constitutivos de delito. También podrá iniciarse directamente el oportuno procedimiento mediante querrela.

El artículo 95.4 de la LGT establece una advertencia sobre el «carácter reservado de los datos dictando que no se impedirá la publicidad de los mismos cuando ésta se derive de la normativa de la Unión Europea».

Por otro lado, el artículo 95.5 de la LGT indica que «los datos, informes o antecedentes conocidos por los retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta son de carácter reservado. Éstos sólo podrán utilizar dichos datos para el cumplimiento y efectiva obligación de realizar pagos a cuenta, fijándose el más estricto y completo sigilo de ellos».

Para concluir el apartado, mencionaremos el deber de reserva o secreto fiscal del artículo 95 de la LGT. Dicho deber pretende la tutela de dos bienes jurídicos distintos. Por un lado se protegen los intereses patrimoniales o mercantiles. En contraposición se busca una protección adicional del derecho a la intimidad en su faceta patrimonial o económica.

III. LA ASISTENCIA MUTUA

1 CONCEPTO

La asistencia mutua aparece regulada en los artículos 17.4 y 29 bis de la LGT. Las medidas fueron introducidas por el Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas Urgentes en Materia Presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público (en adelante RDL 20/2011), concretamente en la disposición adicional primera y disposición final vigésima. La finalidad de tales modificaciones no era otra que incorporar al derecho español la Directiva 2010/24/UE, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas.

De los artículos 17.4 y 29 bis de la LGT, podemos extraer una definición de la asistencia mutua, diciendo que se trata de «un procedimiento de aplicación de los tributos que comprende actuaciones de asistencia, colaboración, cooperación y otras análogas que el Estado español preste, reciba o desarrolle conjuntamente con la Unión Europea»⁴³.

La competencia sobre asistencia mutua se otorga en exclusiva al Estado español, y en concreto, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Ha de pensarse que, siguiendo los artículos 177 bis a 177 quaterdecies de la LGT, poner en marcha procedimientos de aplicación de los tributos (la gestión, la inspección o la recaudación) de los que, indudablemente, se desprenden obligaciones tributarias (de informar, de colaborar con la inspección tributaria, de declarar bienes y derechos, etc) puede tener como fin último, hacer efectiva esa colaboración entre Estados a la hora de gestionar sus sistemas tributarios⁴⁴.

La principal consecuencia de la colaboración entre Estados es que el contribuyente ve ampliados sus deberes tributarios.

El artículo 177 ter de la LGT regula el intercambio de información entre Estados, lo que implica para el particular que la información que proporciona por motivos tributarios

⁴³ LÓPEZ POL, B., «La asistencia mutua en la Ley General Tributaria: regulación introducida por el Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público», en www.elderecho.com, 19/5/2016.

⁴⁴ MERINO JARA, I., 2015 «*Derecho Financiero y Tributario. Parte General*», Editorial Tecnos, Madrid, p. 331.

puede tener como destinatario no solo la Administración del Estado en que reside o en el que mantiene relaciones económicas, sino un Estado tercero con el que se haya convenido un acuerdo de asistencia mutua⁴⁵.

El artículo 177 sexies establece que los Estados pueden asistirse en materia de notificación de actos administrativos. En este sentido, el contribuyente podrá recibir, con igual validez y como si lo hiciese la Hacienda Pública española, una notificación de un acto administrativo tributario de una Administración tributaria extranjera⁴⁶.

La asistencia mutua no ha de ser solo en relación con las materias anteriores, también es efectiva con respecto de la recaudación tributaria. De acuerdo con los artículos 177 octies a 177 quaterdecies de la LGT, el procedimiento de recaudación puede desarrollarse mediante la ejecución del patrimonio del contribuyente para satisfacer créditos tributarios en otros Estados⁴⁷.

2 ÁMBITO OBJETIVO: TRIBUTOS AFECTADOS POR LA ASISTENCIA MUTUA

Hasta la introducción de las normas de asistencia mutua en nuestra LGT, los convenios de doble imposición abrían la posibilidad de prestar asistencia mutua únicamente en los impuestos estipulados en los mismos, habitualmente, impuestos sobre la renta e impuestos sobre el patrimonio. No obstante, hay que indicar que ello no impide que algunos convenios de doble imposición regularan la asistencia mutua a otros impuestos no regulados en los mismos.

Con la transposición de la Directiva 2010/24/CE del Consejo, de 16 de marzo de 2010 mediante el RDL 20/2011, lo que se permite es ampliar el campo de aplicación de la asistencia mutua a impuestos y derechos de todo tipo pero siempre de carácter público. Entre los tributos afectados por la asistencia mutua podemos citar impuestos, sanciones administrativas, tasas y recargos conexos a los créditos, entre otros.

Hay que indicar que se amplía también el círculo de aplicación espacial de los tributos afectados por la asistencia mutua. Ya no sólo afecta a los tributos estatales, sino que

⁴⁵ MERINO JARA, I., «*Derecho Financiero...*», cit., p. 332.

⁴⁶ MERINO JARA, I., «*Derecho Financiero...*», cit., p. 332.

⁴⁷ MERINO JARA, I., «*Derecho Financiero...*», cit., p. 332.

además influye sobre impuestos autonómicos o de Estados federados, así como a los impuestos locales, tal como indica el artículo 2.1.a) de la Directiva 2010/24/CE⁴⁸.

3 ÁMBITO SUBJETIVO: CONTRIBUYENTES Y OBLIGADOS TRIBUTARIOS

El artículo 3.2 del Reglamento de ejecución 1189/2011, de la Comisión, de 18 de noviembre de 2011 por el que se establecen disposiciones de aplicación de determinadas normas de la Directiva 2010/24/UE del Consejo sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos, y otras medidas indica las personas a quienes puede dirigirse la petición de información, de cobro o de medidas cautelares. En el citado artículo menciona como sujetos pasivos, «a) al deudor o codeudor; b) cualquier otra persona distinta del codeudor responsable del pago de los impuestos, derechos y otras medidas o de otros créditos con ellos relacionados en aplicación de la legislación vigente en el Estado miembro donde radica la autoridad requirente; c) un tercero en posesión de bienes que pertenezcan o titular de créditos que correspondan a cualquiera de las personas mencionadas en las letras a) o b)».

De acuerdo con el artículo 3 del citado Reglamento 1189/2011, se habilita a solicitar la petición de información, cobro o adopción de medidas cautelares al deudor principal, al codeudor o al responsable del pago del impuesto.

El artículo 3 del Reglamento 1189/2011 aclara y permite a la Administración española formular contra el tenedor de los bienes cualquier solicitud de cobro, información e incluso la aplicación de medidas cautelares ya que el artículo 35.6 de la LGT introduce la consideración de «obligados tributarios aquellos a los que se pueda imponer obligaciones tributarias conforme a la normativa sobre asistencia mutua».⁴⁹

En conclusión diremos que cualquier sujeto de los reconocidos en el artículo 3 del Reglamento 1189/2011 puede ser requerido por la Administración española en un procedimiento de solicitud de asistencia mutua con el objeto de petición de información, requerimiento al cobro o aplicación de medidas cautelares. Atendiendo al principio de seguridad jurídica, se deberá emitir una providencia de apremio por cada obligado,

⁴⁸ GARCÍA PRATS, F.A., en www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cron_trib Artículo_101_Prats. PDF, a 19 de marzo de 2016.

⁴⁹ RIBES RIBES. A., «Ámbito subjetivo de la asistencia mutua en materia de recaudación tributaria», en Civitas, Revista de Derecho Financiero, nº 138, 2008, p. 135.

salvo los supuestos en los que la deuda corresponda a idéntica relación (tal es el caso de los supuestos de solidaridad).⁵⁰

Un aspecto a destacar, es que la normativa española califica como responsables a los obligados tanto solidarios como subsidiarios, en virtud del artículo 35.5 de la LGT. La LGT considera que son considerados obligados tanto por la realización de conductas relacionadas con el nacimiento de la deuda como por actuaciones relacionadas con la acción administrativa del cobro, tal como figura en el artículo 42.2 de la LGT⁵¹.

Para concluir el apartado, haremos una pequeña referencia a los límites subjetivos de la obligación de prestar asistencia. Las razones de la negativa a prestar la asistencia mutua derivan de razones subjetivas y van relacionadas con la protección de determinadas personas. Los motivos de denegación son la lesión de la soberanía, la seguridad, el orden público o los intereses esenciales del Estado requerido en relación con la prestación de asistencia⁵².

4 LA INFORMACIÓN EN EL MARCO DE LA ASISTENCIA MUTUA

4.1 Intercambio de información

El intercambio de información aparece regulado en el artículo 177.1. ter de la LGT. Según el citado artículo, la Administración tributaria podrá requerir y prestará asistencia mutua tendente al intercambio de información, a la recaudación de créditos o a otros fines previstos en la normativa reguladora de dicha asistencia. Asimismo, en el mismo artículo indica que la Administración tributaria realizará las actuaciones que se precisen para obtenerla, incluso cuando la información solicitada no sea precisa para la determinación de sus tributos internos.

El artículo 177.2 ter de la LGT establece el carácter reservado de la información obtenida y dicta que: «La información suministrada a la Administración tributaria por otros Estados o por entidades internacionales o supranacionales en virtud de normas sobre asistencia mutua tendrá carácter reservado en los términos señalados en el artículo 95.1 de esta Ley, salvo que la normativa sobre asistencia establezca otra cosa».

⁵⁰ RIBES RIBES. A. «Ámbito subjetivo de la asistencia...», cit., p. 136.

⁵¹ RIBES RIBES. A. «Ámbito subjetivo de la asistencia...», cit., p. 136.

⁵² RIBES RIBES. A. «Ámbito subjetivo de la asistencia...», cit., p. 139.

Por otro lado, el artículo 177 quáter de la LGT fija la posibilidad de establecer un control simultáneo. Esto significa que la Administración española podrá actuar con las autoridades competentes de otros Estados con la finalidad de intercambiar información⁵³.

4.2 Notificaciones

El artículo 177 sexies de la LGT recoge la asistencia en la notificación. Las notificaciones se subdividen en dos tipos. Por un lado tenemos las notificaciones de actos administrativos dictados en España por la Administración tributaria y notificados en el territorio de otro Estado, reguladas en el artículo 177.1 sexies de la LGT y por otro las notificaciones en España de actos administrativos dictados por las autoridades de otros Estados o de entidades internacionales o supranacionales, reguladas en el artículo 177.2 sexies de la LGT.

Respecto de las primeras, reguladas en el artículo 177.1 sexies de la LGT, las notificaciones de actos administrativos dictados en España por la Administración tributaria y notificados en el territorio de otro Estado, producirán los mismos efectos que si se hubiesen realizado conforme a la normativa española, sin más requisito que la comunicación recibida de la autoridad requerida de que se ha efectuado la notificación solicitada, según lo dispuesto en el artículo 177 sexies de la LGT. En los casos en los que se haya solicitado la asistencia mutua a otro Estado, si en el plazo de dos meses desde el envío de la solicitud de notificación no se ha podido realizar la notificación en el extranjero o la Administración tributaria no ha recibido respuesta de la autoridad requerida respecto a la fecha de notificación del documento al destinatario, la Administración podrá proceder a la notificación por comparecencia. En caso de producirse una doble notificación, se entenderá como fecha de notificación la efectuada en primer lugar.

En cuanto a las notificaciones reguladas en el artículo 177.2 sexies de la LGT, las notificaciones en España de actos administrativos dictados por las autoridades de otros Estados o de entidades internacionales o supranacionales, debemos indicar que se realizarán de acuerdo con el procedimiento general establecido en la LGT para las

⁵³ LÓPEZ POL, B., en: www.elderecho.com/tribuna/fiscal/Ley-General-Tributaria-Real-Decreto-Ley_11_360805002.html, a 19 de marzo de 2016.

notificaciones de actos administrativos en materia tributaria. Hay que resaltar en este artículo que la notificación podrá efectuarse, en su caso, además de en los lugares establecidos en el artículo 110 de esta Ley, en el lugar que a estos efectos señale la autoridad extranjera. En este tipo de notificaciones existe la opción de notificación por comparecencia en aquellos casos en que no sea posible la notificación por causa no imputable a la Administración tributaria. El artículo termina haciendo una referencia a la lengua en la que el destinatario debe recibir la notificación, que no será otra que la misma en la que la haya recibido la Administración tributaria⁵⁴.

5 RECAUDACIÓN EN EL MARCO DE LA ASISTENCIA MUTUA

La recaudación en el marco de la asistencia mutua se halla recogida entre los artículos 177 octies y 177 quaterdecies de la LGT. Lo primero que indica el artículo 177 octies es establecer el procedimiento por el que efectuará la recaudación de deudas en el ámbito de la asistencia mutua y dicta que se realizará mediante el pago o cumplimiento del obligado tributario en los términos indicados en los artículos 62.6 y 65.6 de la LGT, así como mediante la aplicación de las normas de la Sección 2.^a del capítulo V del Título III de la misma Ley⁵⁵.

Destaca en la nueva redacción de la LGT que en el artículo 177.2 nonies se introduce el concepto de instrumento de ejecución. Ello consiste en equiparar dicho instrumento de ejecución a la providencia de apremio, otorgarle la misma fuerza ejecutiva y en consecuencia, considerarlo título suficiente para iniciar un procedimiento de recaudación. No obstante, el artículo 177.1 undecies de la LGT dispone que contra las diligencias de embargo dictadas al amparo de la asistencia mutua solo serán admisibles como motivos de oposición aquellos a los que se refiere el artículo 170.3 de la LGT, contra las diligencias de embargo emitidas por las Autoridades fiscales españolas.

En los artículos 177 duodecies, 177 terdecies, 177 quaterdecies de la LGT, se establecen normas específicas en cuanto a la suspensión y terminación del procedimiento de recaudación.

⁵⁴ LÓPEZ POL, B, en: www.elderecho.com/tribuna/fiscal/Ley-General-Tributaria-Real-Decreto-Ley_11_360805002.html, a 19 de marzo de 2016.

⁵⁵ LÓPEZ POL, B, en: www.elderecho.com/tribuna/fiscal/Ley-General-Tributaria-Real-Decreto-Ley_11_360805002.html, a 19 de marzo de 2016.

El artículo 177 duodecimos trata sobre la competencia para la revisión de las actuaciones recaudatorias. El citado artículo indica que la revisión de instrumento de ejecución se llevará a cabo por el Estado o entidad internacional o supranacional requirente de la asistencia mutua, como regla general.

Por otro lado, el artículo 177 terdecimos de la LGT, fija normas sobre la suspensión del procedimiento de recaudación. A destacar, que se acordará la suspensión de oficio del procedimiento de recaudación instado al amparo de las normas de asistencia mutua por la comunicación de la existencia de un litigio por el Estado o entidad internacional o supranacional requirente que pudiera afectar al crédito respecto del cual se hubiera solicitado asistencia.

Por último, el artículo 177 quaterdecimos indica la terminación de los procedimientos de recaudación tramitados al amparo de las normas de asistencia mutua⁵⁶.

⁵⁶ MERINO JARA, I., «*Derecho Financiero...*», cit., p. 332.

IV. CONCLUSIONES

Entre las conclusiones hay que indicar que la naturaleza de la obtención de información tributaria no persigue una finalidad económica en sentido estricto.

La finalidad va relacionada con la legitimidad de la Administración tributaria de exigir un derecho crediticio que posee sobre un determinado deudor y para ello se nutre de toda la información posible con la finalidad de legitimar su acción recaudatoria.

En este sentido, la prestación de los deberes de información no son de índole económica, sino que se trata de obligaciones de carácter personal, derivadas de la potestad de información que ostenta dicha Administración.

Otro principal motivo de la obtención de información encuentra su razón de ser en los principios constitucionales de igualdad y progresividad. La obtención de información juega un papel clave en la aplicación de tales principios, pues la persecución del fraude fiscal depende en gran medida de los mecanismos objeto de este trabajo.

Entre las conclusiones hay que destacar el principio de información con trascendencia tributaria, por el cual, los datos requeridos por la Administración deben tener relevancia desde el punto de vista fiscal. Además, el sujeto requerido podrá negarse a prestar información con trascendencia tributaria en los casos en que el mismo no posea la información requerida o ésta ya haya sido la misma prestada a la Administración tributaria con anterioridad. La potestad de información de la Administración tributaria se halla delimitada jurisprudencialmente por dicho concepto y no permite a la misma la obtención de información de cualquier tipo en especial, si se vulneran otros principios constitucionales como el de la intimidad entre otros tales como el secreto estadístico, el secreto de protocolo notarial, el secreto profesional (como por ejemplo, el secreto sumarial), o el secreto bancario.

La obtención de información puede considerarse como una obligación añadida que la Administración tributaria exige al contribuyente, es decir, las obligaciones del contribuyente con la Administración tributaria no se agotan en el cumplimiento de las prestaciones dinerarias, sino que además pueden exigirse obligaciones de prestar información que nada tienen que ver con las obligaciones dinerarias del propio contribuyente.

Debemos considerar que muchos de los supuestos de infracciones tributarias cometidas no llegan a ser conocidas por la Administración tributaria de manera que ésta debe perfeccionar sus mecanismos, entre ellos el de obtención de información, con la finalidad de perseguir el fraude fiscal y en cumplimiento del artículo 31 de la CE, para efectivamente todos sin contribuyamos al sostenimiento de los gastos públicos.

Sobre el nuevo concepto de asistencia mutua en el Derecho español cabe decir que supone un gran avance en la colaboración entre los estados miembros con la finalidad de perseguir a los deudores tributarios. La incorporación de las citadas novedades respecto a la asistencia mutua expuestas a lo largo de todo el trabajo suponen una mejora notable de la eficacia de nuestro sistema financiero.

Como puede apreciarse, la *voluntas legis* es el refuerzo de la cooperación entre los diferentes estados. Sin embargo, tal empresa no se halla libre de problemas de implantación, logística, temporalidad y sobre todo, de coordinación.

VI. BIBLIOGRAFÍA

LIBROS Y REVISTAS:

CHACÓN, A, en: www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/2014_17_4.pdf, a 19 de marzo de 2016.

GARCÍA DE PABLOS. J. F. «Asistencia mutua en materia de recaudación», en *Gaceta jurídica de la Unión Europea y de la competencia*, nº. 155, 2012, págs. 75 – 97.

GARCÍA PRATS, F. A. en www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cron_trib/articulo101_Prats.PDF, a 19 de marzo de 2016.

LÓPEZ POL, B, en: www.elderecho.com/tribuna/fiscal/Ley-General-Tributaria-Real-Decreto-Ley_11_360805002.html, a 19 de marzo de 2016.

MARTÍN QUERALT. J. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2014.

MARTÍNEZ LAGO. M. A. *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, Iustel, Madrid, 2013.

MERINO JARA. I. *Derecho Financiero y Tributario Parte General*, Tecnos, Madrid, 2015.

PÉREZ ROYO. F. *Derecho Financiero y Tributario Parte General*, Thomson Reuters Civitas, 2014.

RIBES RIBES. A. «Ámbito subjetivo de la asistencia mutua en materia de recaudación tributaria», en *Civitas, Revista de derecho financiero*, nº 138, 2008, pp. 129 – 148.

RELACIÓN DE LAS SENTENCIAS Y AUTOS CONSULTADOS:

Sentencias del Tribunal Supremo:

STS 362/1982. Sentencia del Tribunal Supremo de enero de 1982.

STS 13666/1993. Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 1993.

STS 5408/1999. Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de julio de 1999.

STS 815/200. Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de febrero de 2000.

STS 4616/2003. Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de julio de 2003.

STS 7102/2003. Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 2003.

STS 5318/2005. Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de septiembre de 2005.

STS 2125/2005. Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de marzo de 2007.

STS 237/2008. Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de enero de 2008.

STS 5692/2013. Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de noviembre de 2013

STS 4375/2014. Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de octubre de 2014.

Sentencias del Tribunal Constitucional:

STC 110/1984. Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de diciembre de 1984.

STC 76/1990. Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990.

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

STC 207/1996. Sentencia del Tribunal Constitucional de 16 de diciembre de 1996.

STC 49/1999. Sentencia del Tribunal Constitucional de 5 de abril de 1999.

STC 70/2002. Sentencia del Tribunal Constitucional de 3 de abril de 2002.

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

Sentencias de la Audiencia Nacional:

SAN 1500/1993. Sentencia de la Audiencia Nacional de 14 de diciembre de 1993.

SAN 244/1997. Sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de marzo de 1997.

Autos del Tribunal Constitucional:

ATC 642/1986. Auto del Tribunal Constitucional de 23 de julio de 1986.

ATC 197/2003. Auto del Tribunal Constitucional de 16 de junio de 2003.

