



LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL EN MATERIA DE PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

Antonio Cubero Truyo
Florián García Berro
(Directores)

Alejandro Torrecusa Cordero
(Coordinador)

Prólogo
Ángeles García Frías

REUS
EDITORIAL

DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

TÍTULOS PUBLICADOS

- Igualdad y perspectiva de género en el Derecho de la Hacienda pública**, *Marcos Iglesias Caridad* (2017).
- La fiscalidad de los espacios naturales protegidos**, *Ángel Moreno Inocencio* (2018).
- Los límites de la potestad de comprobación tributaria**, *Sabina de Miguel Arias* (2019).
- La problemática tributaria de la interposición de sociedades en la realización de actividades profesionales**, *Olga Carreras Manero* (2019).
- Los límites de la potestad de comprobación tributaria**, *Sabina Elisabet de Miguel Arias* (2019).
- La asistencia internacional en la recaudación tributaria**, *Alma Delia Virto Aguilar* (2020).
- Las tarifas como instrumentos de financiación de los servicios aeroportuarios en el Derecho español**, *Ricardo Jesús Navarro Gómez* (2020).
- La tasación pericial contradictoria Cuestiones generales y aspectos sustantivos**, *Joaquín Álvarez Martínez* (2021).
- La simplificación de la imposición sobre la renta**, *José María Lago Montero* (2021).
- El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana Análisis crítico y propuestas de reforma**, *Álvaro Jesús del Blanco García y Belén García Carretero* (2021):
- Una visión jurisprudencial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**, *Antonio Martínez Lafuente* (2021).
- Retos de la sociedad digital: regulación y fiscalidad en un contexto internacional**, *VV.AA.* (2022).
- Tributación de las rentas irregulares en el IRPF. Evolución y régimen actual**, *Isabel Gil Rodríguez* (2022).
- Las ayudas derivadas del Plan Estratégico de la Política Agrícola Común (PEPAC 2023-2027) y sus implicaciones en el IRPF**, *María Teresa Mories Jiménez* (2024).
- Tributos extrafiscales, protección del medioambiente y fiscalidad de la energía eléctrica**, *Ana Molina Lebron* (2025).
- La Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia de procedimientos tributarios**, *Antonio Cubero Truyo - Florián García Berro (Dirs.)*, (2024).

DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

Director: JOAQUÍN ÁLVAREZ MARTÍNEZ
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Zaragoza

LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL EN MATERIA DE PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

Antonio Cubero Truyo
Florián García Berro
(Directores)

Alejandro Torrescusa Cordero
(Coordinador)

Prólogo
Ángeles García Frías

REUS
EDITORIAL

Madrid, 2026

© Los Autores
© Editorial Reus, S. A., para la presente edición
C/ Aviador Zorita, 4, -2º B – 28020 Madrid
Teléfonos (34) 91 521 36 19 – (34) 91 522 30 54
Fax: (34) 91 445 11 26
reus@editorialreus.es
www.editorialreus.es

1.ª edición REUS, S.A. (2026)
ISBN: 978-84-290-3010-5
Depósito Legal: M-10462-2026
Diseño de portada: Lapor
Impreso en España
Printed in Spain

Imprime: *Ulzama Digital*

Ni Editorial Reus ni sus directores de colección responden del contenido de los textos impresos, cuya originalidad garantizan sus propios autores. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra sólo puede ser realizada con la autorización expresa de Editorial Reus, salvo excepción prevista por la ley. Fotocopiar o reproducir ilegalmente la presente obra es un delito castigado con cárcel en el vigente Código penal español.

PRÓLOGO

MARÍA ÁNGELES GARCÍA FRÍAS

*Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Salamanca
Letrada del Tribunal Constitucional*

En 2025 se ha celebrado el 45 aniversario de la creación del Tribunal Constitucional. Este año también conmemoramos que han pasado 75 años desde que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos iniciara su andadura. La confluencia de estas dos efemérides nos brinda la ocasión para reflexionar sobre los avances producidos por la doctrina constitucional en el desarrollo de los derechos fundamentales, centrándonos en una materia con tanta relevancia práctica como son los procedimientos tributarios. Una vez más los profesores Antonio Cubero Truyo y Florián García Berro, con su habitual maestría, han tenido el acierto de liderar este reto en forma de una monografía, que ahora ve la luz, y que constituye el resultado del trabajo realizado por un grupo investigador de la Universidad de Sevilla.

Son muchos los motivos por los que abordo, con sumo placer e ilusión, el ofrecimiento que me hicieron de prologar esta obra colectiva. El más importante, sin duda alguna, es el vínculo de amistad que me une con los directores desde hace muchos años, y a ello se suma la deuda de gratitud que tengo contraída con un grupo humano que hacen que la Universidad de Sevilla sea mi segunda casa. Gozo además del privilegio de comentar con total libertad, lo que me ha suscitado la lectura de esta monografía, hasta el punto de que ni siquiera estoy segura de si realmente estoy prologando, en el sentido estricto del término, o más bien disertando sobre las cuestiones que me sugiere su contenido. Y es que el enfoque de esta obra no me resulta ajeno, pues he tenido el honor de participar activamente en su elaboración. No es un pastel recién salido del horno, que solo tuviera que engalanar para su presentación, sino que me han dado la oportunidad de meterme en

cocinas para idear su receta y los posibles ingredientes. He de añadir que el hilo conductor de la monografía es un tema que me preocupa y me ocupa desde hace varios años, por formar parte de mi trabajo diario como letrada del Tribunal Constitucional.

Advierto que el título, “La jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia de procedimientos tributarios”, podría inducir a error sobre su verdadero contenido, pues no constituye una recopilación comentada de pronunciamientos del Tribunal Constitucional y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos. Nada más lejos de la realidad. Por el contrario, se trata de una selección de diferentes temas de actualidad, relacionados con los procedimientos tributarios, que han sido objeto de tratamiento por la doctrina constitucional, y que aparecen cubiertos bajo el paraguas de los derechos fundamentales.

Veamos cuáles son los preceptos de la Constitución que pueden tener incidencia sobre los procedimientos tributarios que han sido seleccionados, y dónde reside su conexión con los pronunciamientos constitucionales más relevantes.

Previamente resulta necesario recordar la importancia que adquiere **la correcta delimitación de los diferentes procedimientos**, debido a las implicaciones que ello tiene a la hora de establecer la forma en la que actúan los derechos fundamentales sobre los mismos, ya sea porque no son idénticos los derechos que les afectan, o porque cuando se proyectan sobre ellos tienen distintos matices. Quizás la distinción más evidente la encontramos cuando nos adentramos en el procedimiento sancionador, en el cual la mayoría de las garantías aplicables son las propias del proceso penal, algo que ya tuvo la oportunidad de resaltar el Tribunal Constitucional en su STC 76/1990, de 26 de abril (ECLI:ES:TC:1990:76) un auténtico *leading case* en la materia que nos ocupa. Así, por ejemplo, las exigencias de motivación de un acto administrativo, e incluso de una resolución judicial, son menos intensas que las referidas a la motivación de la culpabilidad en la imposición de una sanción. En el primero de los casos sería admisible la motivación sucinta, o por remisión, pues nos movemos en el ámbito del cumplimiento del art.24.1 CE, mientras para las sanciones no es así, sino que se requiere atender a las concretas circunstancias de la conducta del sujeto sancionado, porque lo exige el art.24.2 CE. Aunque la motivación de la culpabilidad haya sido uno de los problemas que más jurisprudencia del Tribunal Supremo ha generado en los últimos años, hay otros aspectos conexos que se van abriendo paso. Lo demuestra en su artículo **Leonor Toribio Bernárdez** que se adentra en una cuestión de indudable interés, el derecho al error, partiendo de lo que denomina “la rotunda reivindicación del Tribunal Constitucional de un

sistema de responsabilidad subjetiva". Esta idea nos conduce a un punto de confluencia relevante cuando se analiza el derecho tributario sancionador, que es la necesidad de determinar en qué casos una sanción tributaria resulta equiparable a una sanción penal, asunto realmente complejo, que es una consecuencia directa de la aplicación en nuestro ordenamiento de la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, de los llamados "criterios Engel", desarrollados por la Corte Europea a partir de la Sentencia de 8 de junio de 1976 recaída en el Asunto Engel y otros c. Países Bajos (ECLI:CE:ECHR:1976:0608JUD000510071).

Indudablemente los derechos fundamentales que más han ocupado a la doctrina constitucional durante estos 45 años han sido los contenidos en los arts. 24.1 y 2 de la Constitución. Abarcan estos preceptos un conjunto de derechos que en otros ordenamientos están arrojados bajo el manto del denominado derecho al debido o al justo proceso, y que nuestra Carta Magna agrupa dentro de los derechos a la tutela judicial efectiva y a un proceso con todas las garantías. Por su parte el Convenio Europeo de Derechos Humanos dedica su artículo 6, a regular este conjunto de derechos enmarcados dentro del "derecho a un proceso equitativo". Y finalmente, la Carta de los Derechos fundamentales de la Unión Europea los recoge en su título sexto: "la justicia" (artículos 47 a 50). Pero no todos los derechos que se reconocen en este denso artículo 24 CE tienen la misma relevancia en materia tributaria, lo que ha motivado que tan solo se hayan seleccionado en esta obra algunos de ellos, los que inciden en mayor medida sobre los procedimientos tributarios y sugieren a los autores reflexiones sobre su evolución futura.

El punto de partida obligado es indudablemente el derecho de acceso a los tribunales (art.2 4.1 CE), puesto que garantiza que todos los ciudadanos puedan defender sus derechos e intereses legítimos ante un órgano judicial. El **derecho de acceso a la jurisdicción** se sitúa en la antesala del justo proceso, ya que los demás principios que tienen por objeto asegurar la obtención de una resolución fundada en derecho, que responda a todas las pretensiones, de forma motivada, y no incurra en *reformatio in peius*, que garantiza asimismo el art. 24.1 CE solo se podrán accionar si previamente fue posible acceder a la jurisdicción. La doctrina constitucional ha acuñado el principio *pro actione* como canon de enjuiciamiento de las decisiones que no resultan favorables al acceso al proceso. En síntesis, se trata de un principio que proscribía aquellas decisiones de inadmisión o de no pronunciamiento, que por su rigorismo, formalismo excesivo o cualquier otra razón, revelen una clara desproporción entre los fines que aquellas causas de no pronunciamiento sobre el fondo preservan y los intereses que sacrifican (entre otras

STC 160/2001, de 5 de julio, FJ 3- ECLI:ES:TC:2001:160), si bien no debe entenderse como la forzosa selección de la interpretación más favorable a la admisión o a la resolución del problema de fondo de entre todas las posibles (SSTC 133/2005, de 23 de mayo, FJ 5- ECLI:ES:TC:2005:133), aunque sí implica estar abiertos a la posibilidad de subsanar los defectos advertidos cuando se plantea una demanda contencioso-administrativa (STC 238/2002, de 9 de diciembre, FJ 4 -ECLI:ES:TC:2002:238-).

Los principios que rigen el derecho de acceso a los procedimientos administrativos de revisión y el acceso a la jurisdicción en algunos aspectos son similares o al menos guardan una evidente conexión. Recordemos que para poder acceder a la jurisdicción resulta necesario agotar la vía administrativa, permitiendo que sea la administración quien revise sus propios actos, o que su reclamación se resuelva por parte de los Tribunales Económico-administrativos. Con ello se abandona la esfera de los procedimientos de revisión para entrar en el proceso judicial, donde alcanza su plena eficacia el derecho a la tutela judicial efectiva, y los derechos fundamentales comprendidos en el justo proceso. Precisamente la relación de continuidad existente entre procedimiento económico-administrativo y proceso contencioso hace que el respeto de las garantías dentro de los procedimientos condicione el futuro del proceso judicial, motivo por el cual muchos de los derechos propios del proceso, que nacieron dentro del mismo, han desplegado su eficacia en los procedimientos administrativos. En este sentido, el Tribunal Constitucional ya señaló que la indefensión originada en vía administrativa tiene relevancia constitucional cuando la causa que la provoque impida u obstaculice que el obligado tributario pueda impetrar la tutela judicial contra el acto administrativo en cuestión (STC 291/2000, de 30 de noviembre, FJ 5- ECLI:ES:TC:2000:291-).

Pero la primera condición para poder iniciar cualquier reclamación es que el acto contra el que se reclama (de liquidación, recaudatorio, sancionador, de reconocimiento de derechos, etc.), haya sido dictado con todas las garantías. Quizás la más evidente sea la necesidad de que el acto esté suficientemente motivado, pues sólo así su destinatario, el obligado tributario, podrá formular sus alegaciones contra el mismo, evitando que se produzca indefensión. Este acto previamente deberá haber sido notificado a su destinatario en tiempo y forma. En numerosas ocasiones las administraciones tributarias omiten toda respuesta en relación con las peticiones y reclamaciones de los obligados tributarios, generándose una desestimación silente o “presunta” de las pretensiones del administrado. En esta materia el profesor **Antonio Cubero Truyo** nos aporta su visión sobre un problema de gran relevancia: “Sobre el plazo de impugnación en casos de denegación

por silencio: la incomprensible tolerancia hacia una disposición inconstitucional”, alertándonos sobre la posible existencia de temas abiertos a futuros pronunciamientos constitucionales o a deseables reformas normativas de adaptación a la doctrina del Tribunal Constitucional.

La motivación y la notificación de los actos tributarios, junto a la legitimación, son algunos de los aspectos más tratados por la jurisprudencia. La necesidad de una correcta notificación del acto tributario ha sido examinada de forma especialmente prolífica en la jurisprudencia constitucional, teniendo como principal efecto el notable incremento de las exigencias de diligencia por parte de la administración y exigiendo llevar a cabo una mayor labor de averiguación del domicilio para entender que un acto administrativo pudo ser conocido por la persona a quien iba dirigido. Aunque se trata de una cuestión que afecta a todos los actos administrativos, han surgido algunos temas que tienen una especial relevancia para la materia tributaria. Así podemos recordar la STC 73/1996, de 30 de abril (ECLI:ES:TC:1996:73) que declaró la constitucionalidad de los preceptos de la LGT de 1963 que regulaban la notificación colectiva de los tributos de cobro periódico por recibo (art. 124.3) y los motivos tasados de impugnación de las providencias de apremio (art. 137. d)). Pero cuando hablamos de notificaciones, el aspecto que hoy precisa un tratamiento detenido son los recientes pronunciamientos sobre las notificaciones electrónicas, particularmente las SSTC 63/2021, de 15 de marzo (ECLI:ES:TC:2021:63), 84/2022, de 16 de junio (ECLI:ES:TC:2022:84) y 147/2022, de 29 de noviembre (ECLI:ES:TC:2022:147). En estas sentencias es posible observar cómo se ha producido una expansión de la doctrina previa relativa a la necesaria diligencia de la administración, que ahora se adapta a las peculiaridades de las notificaciones en la dirección electrónica habilitada. Esta nueva doctrina se analiza detenidamente por **Manuel Guerra Reguera** en el capítulo titulado “Las notificaciones en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”.

De cita obligada son también las SSTC 111/2006 (ECLI:ES:TC:2006:111) y 113/2006, ambas de 5 de abril (ECLI:ES:TC:2006:113), que declararon inconstitucionales respectivamente dos preceptos similares de las leyes regladoras de los impuestos sobre sucesiones y donaciones y sobre transmisiones patrimoniales onerosas, por vulnerar el derecho acceso a la justicia. Ambas normas atribuían la representación del contribuyente al presentador de documentos ante la Administración, sin permitir al sujeto pasivo la posibilidad de probar que tuvo la posibilidad de conocer el contenido de los actos, debido a que fueron notificados a dicho presentador del documento. En esta ocasión el TC entendió que la necesaria protección de la eficacia de la actuación administrativa en orden a la gestión de los tributos no justificaba la utilización de cualquier medio para alcanzarla.

Otra cuestión novedosa, que afecta directamente al derecho de acceso a la jurisdicción, y que está relacionada con la legitimación para recurrir, es la que examina la profesora **María Teresa Mories Jiménez**. Me estoy refiriendo a la “posibilidad de recurrir de los obligados al pago en virtud de pacto o contrato”. Se trata de un tema que, a pesar de afectar de lleno a los derechos fundamentales, sin embargo, no contamos aún con un pronunciamiento expreso del Tribunal Constitucional sobre el mismo. Como sucede en muchas otras ocasiones, ha sido el Tribunal Supremo quien amplía el ámbito de los derechos fundamentales para dar cobertura a supuestos como el este, mitigando de este modo las deficiencias que presenta un sistema estricto de legitimación en materia y dando respuesta al problema que se suscitó a raíz de las reclamaciones de devolución del IIVTNU presentadas por terceros que pactaron en un contrato el pago de un impuesto que fue declarado inconstitucional.

Hay también otros problemas constitucionales que, a pesar de haber sido examinados por el Tribunal Constitucional en algunos de sus pronunciamientos, sin embargo, no puede entenderse que estén cerrados. El Tribunal Constitucional consideró, en varias ocasiones, que lesionaban el derecho de acceso a la jurisdicción algunas resoluciones judiciales que, sin impedir el acceso a la jurisdicción, sin embargo, limitaban los derechos de defensa de los responsables solidarios y subsidiarios. Esta doctrina reconocía a los responsables «“el derecho de defensa contradictoria mediante la oportunidad de alegar y probar procesalmente sus derechos e intereses”, de manera que, como consecuencia de la resolución de los recursos o reclamaciones que aquellos interpongan, [pudiera] revisarse “el importe de la obligación del responsable”» (STC 85/2006, de 27 de marzo FJ 7- ECLI:ES:TC:2006:85-), y consideraba “la negativa del órgano judicial a controlar las liquidaciones de las que traía causa la responsabilidad derivada como una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), causante de una auténtica indefensión”. Como pone de manifiesto el profesor **Florián García Berro** esta doctrina no es suficiente para apagar por completo todos los focos calientes, sino que deja vivos algunos rescoldos en materia de los derechos de defensa de los responsables, siendo previsible que pueda haber nuevos pronunciamientos constitucionales en el futuro.

Entre las cuestiones (re)abiertas se encuentra asimismo la que desarrolla **Juan de Dios Reyes Rascón** en su artículo titulado “Rebajas en el importe de la sanción y derecho a la tutela judicial efectiva”. El autor lleva a cabo una nueva lectura a la STC 76/1990, de 26 de abril, centrada en su fundamento jurídico 7B, en el cual el TC entendió que resultaba compatible con el derecho a la tutela judicial efectiva (acceso a la justicia) la renuncia al ejercicio

de toda acción de impugnación del acto de imposición de una sanción a cambio de una rebaja en la multa.

Junto al derecho de acceso a la jurisdicción se halla el **derecho de acceso al recurso**. Según una consolidada doctrina constitucional “el acceso a los recursos tiene una relevancia constitucional distinta a la del acceso a la jurisdicción. Mientras que el derecho a la obtención de una resolución judicial razonada y fundada goza de una protección constitucional en el art. 24.1 CE, el derecho a la revisión de esa resolución es, en principio, y dejando a salvo la materia penal, un derecho de configuración legal al que no resulta aplicable el principio *pro actione*”. A ello se añade que, a diferencia del derecho de acceso a la jurisdicción, “el derecho de acceso a los recursos sólo surge de las leyes procesales que regulan los medios de impugnación. Por consiguiente, la interpretación de las normas que contemplan causas de inadmisión del recurso es, como la de la entera legalidad procesal, competencia exclusiva de los Jueces y Tribunales ordinarios, sin que, en general, en el ejercicio de la misma el art. 24.1 CE les imponga más limitaciones que las derivadas del canon del error patente, la arbitrariedad o la manifiesta irrazonabilidad” (STC 7/2015, de 13 de enero, FJ 2- ECLI:ES:TC:2015:7-).

Por consiguiente, en nuestro ordenamiento jurídico, y dejando a salvo la materia penal, no existe un derecho general a la doble instancia y tampoco lo hay en materia tributaria. La interpretación de las normas procesales que regulan el acceso, tanto al recurso de apelación como de casación corresponde a los tribunales ordinarios, sin que hasta el momento el TC haya considerado que alcancen relevancia constitucional los criterios interpretativos de dichos tribunales, a pesar de que en muchas ocasiones puedan ser objeto de críticas por resultar demasiado restringidos. Esta doctrina que podríamos calificar de consolidada en relación con el derecho de acceso al recurso se ha visto cuestionada en los últimos años, a raíz de la publicación de la Sentencia del TEDH de 30 de junio de 2020 sobre el Asunto Saquetti Iglesias contra España (ECLI:CE:ECHR:2020:0630JUD005051413), que incidía sobre un aspecto clave, el llamado derecho a la doble instancia en materia sancionadora. La doctrina constitucional sobre este derecho se matizaba en STC 71/2022, de 13 de junio (ECLI:ES:TC:2022:71), que consideró compatible con el art. 24.1 CE el vigente recurso de casación. Sin embargo, podríamos encontrarnos con una herida cerrada en falso. En mi opinión no estamos ante un problema de si se vulnera el derecho de acceso al recurso reconocido en el art. 24.1 CE, aspecto que ya aparece resuelto por la citada sentencia, sino de una cuestión más novedosa para la materia administrativa sancionadora, que es la revisión de la culpabilidad por un órgano superior, lo que nos desplaza al ámbito de protección del art. 24.2 CE. Estos matices se tratan de

forma minuciosa por la profesora **Ana Molina Lebrón**, en el capítulo de su autoría titulado “El derecho a la revisión de la culpabilidad por un tribunal superior en el procedimiento sancionador, como parte integrante del artículo 24.2 CE”. Como pone de relieve esta autora, a pesar de haberse pronunciado el TC en su sentencia 71/2022, de 13 de junio, no puede afirmarse que la doctrina constitucional sobre este derecho pueda considerarse cerrada, sino que ciertamente será necesario seguir la evolución jurisprudencial que se vaya produciendo en fechas próximas, si bien quizás debería avanzarse por un camino diverso, el que proporciona el art. 24.2 CE.

Continuando con este mismo precepto, la obra se adentra también en algunos de los derechos que forman parte de los reconocidos en el artículo 24.2 CE. Como sabemos, **las garantías del debido proceso en un sentido estricto** tienen como finalidad que el proceso se desarrolle adecuadamente y se concretan en: la imparcialidad del juez, la publicidad del proceso, la asistencia letrada, la prohibición de dilaciones indebidas y la utilización de los medios de prueba para la defensa.

Llegados a este punto, aunque son muchas las sentencias del TC que podrían haber sido objeto de tratamiento, se ha optado por seleccionar las dictadas en el ámbito de una de las garantías más polémicas y a su vez más relevantes en la práctica, que es el derecho a la utilización de los medios de prueba. Esta tarea se asume por el profesor **José Ángel García de la Rosa**, que analiza la jurisprudencia sobre el derecho a la prueba, centrándose en los procedimientos tributarios. Se trata de un tema realmente complejo. Resulta difícil delimitar el contenido constitucional de un derecho tan ampliamente tratado en la doctrina constitucional. A ello se añade que, en función de las situaciones examinadas (derecho a proponer pruebas, denegación de pruebas, valoración de las pruebas practicadas, obtención de pruebas de forma ilícita) puede ser objeto de protección por el art. 24.1 CE o por el art. 24.2 CE, y además guarda una íntima conexión con el derecho fundamental a la presunción de inocencia. En este contexto aparece una vez más el problema de la delimitación de procedimientos como paso previo para establecer en esta ocasión el ámbito de protección del derecho a la prueba. El autor trata de aclarar en qué medida este derecho, que tiene un perfecto encaje en el proceso judicial, resulta trasladable a los procedimientos tributarios y analiza asimismo su relevancia en el procedimiento sancionador.

Para tener una visión de conjunto de todos los derechos comprendidos en **el justo proceso** deberíamos referirnos a aquellos derechos que, a pesar de ser propios del derecho penal, en cierta medida afectan al derecho tributario sancionador. Dentro de este grupo de derechos se encuentran, la prohibición de retroactividad no favorable, la presunción de inocencia, el

derecho a no autoincriminarse, o el derecho al *ne bis in ídem*, a los que se añade el principio de legalidad sancionadora.

Precisamente al análisis de uno de estos derechos se dedica la aportación en esta obra del profesor **Nicolás Díaz Ravn**, que titula: "El procedimiento inspector y el derecho a no declarar contra uno mismo en la jurisprudencia del TC". El autor lleva a cabo una selección de los problemas claves que genera la conexión entre el cumplimiento del deber de colaboración del obligado tributario dentro del procedimiento inspector y el respeto a los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable, íntimamente vinculados con los derechos a la defensa y a la presunción de inocencia, que encuentran su principal acomodo en el seno del procedimiento administrativo sancionador. Centra su atención en la existencia de un elemento altamente distorsionador, que es el riesgo a la imposición de una sanción grave por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria. Con ello pretende confirmar que el deber de colaboración del obligado tributario con la inspección no se contempla como libre y voluntario sino, por el contrario, preceptivo y coactivo. Para desarrollar su tesis se apoya en el estudio de la doctrina constitucional sobre este derecho fundamental, así como en la importancia de una amplia jurisprudencia en la materia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

La conexión entre **el deber de contribuir** y los deberes de colaboración además nos conduce a otro de los capítulos, cuya autoría corresponde al profesor **Luis Toribio Bernárdez**. No sería posible haber culminado con éxito una obra de este calado sin dedicar un capítulo al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Para ello se ha seleccionado un aspecto clave del mismo, su conexión con los deberes de colaboración. En su artículo nos sumerge en una especie de máquina del tiempo en la que viajamos al pasado, retrotrayéndonos a la vieja STC 76/1990, y una vez hecho el recorrido por su contenido nos devuelve a la actualidad para preguntarse si la doctrina contenida en la misma todavía es aplicable a la actuación de la Administración tributaria del siglo XXI, que tiene a su disposición una ingente información tributaria del obligado tributario y un sistema informático con posibilidades casi infinitas para procesar los datos almacenados, sin apenas precisar la colaboración del contribuyente. Sus reflexiones se centran en el encaje de los deberes de colaboración en el ordenamiento jurídico y en su conexión con el deber constitucional de contribuir, deteniéndose en sus contornos normativos y sus límites y le llevan a una sugerente conclusión, que el deber de colaboración actúa en un sentido bidireccional, en la medida en que no solo es exigible a los administrados sino también a la Administración tributaria.

Pero hay otros principios que la Administración también debe respetar cuando actúan en el seno de los procedimientos tributarios iniciados con la finalidad de asegurar el cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Hemos expuesto hasta ahora la proyección tributaria de los derechos contenidos en los artículos 24.1 y 24.2 CE, sin embargo, no cabe obviar que hay otros derechos fundamentales sustantivos con una gran repercusión sobre el derecho tributario que también se analizan en esta obra. Nos desplazamos ahora hasta el 18 CE, que reconoce **el derecho fundamental a la intimidad**, en sus diferentes manifestaciones. De entrada, resulta complejo establecer una conexión entre las distintas vertientes del derecho a la intimidad, los derechos a la inviolabilidad del domicilio, el secreto de las comunicaciones y la protección de datos. Todos estos derechos, si bien tienen un contenido tradicional o pretecnológico, parece que deberían reinventarse para seguir siendo eficaces ante las actuaciones en las que se ven implicadas las tecnologías de la información. Nos encontramos ante de uno de los derechos que más jurisprudencia ha generado en los últimos años, aunque en esta ocasión haya sido el Tribunal Supremo y no el Constitucional el más activo, hasta el punto de que ha llegado a referirse al reconocimiento de un nuevo derecho fundamental al entorno virtual, en mi opinión innecesariamente. Dos son los derechos en los que profundiza esta monografía, el derecho a la intimidad y a la inviolabilidad del domicilio.

La profesora **Esther Bueno Gallardo**, aborda la doctrina constitucional sobre derecho a la intimidad de los obligados tributarios. Su capítulo nos ofrece un meticuloso análisis de la jurisprudencia del TC, tomando como punto de partida otra sentencia emblemática, la STC 110/1984, de 26 de noviembre (ECLI:ES:TC:1984:110). Es curioso observar que ya hace más de 40 años decía el TC que “el avance de la tecnología actual y el desarrollo de los medios de comunicación de masas ha obligado a extender esa protección más allá del aseguramiento del domicilio como espacio físico en que normalmente se desenvuelve la intimidad y del respeto a la correspondencia, que es o puede ser medio de conocimiento de aspectos de la vida privada. De ahí el reconocimiento global de un derecho a la intimidad o a la vida privada que abarque las intromisiones que por cualquier medio puedan realizarse en ese ámbito reservado de vida” (STC 110/1984, FJ 3). En fechas algo más cercanas señalaba que resulta imprescindible asegurar su protección “frente a los riesgos que puedan surgir en una sociedad tecnológicamente avanzada” (STC 119/2001, de 24 de mayo, FJ 5-ECLI:ES:TC:2021:119-). La aparición de nuevas formas de obtener información producto de la evolución tecnológica no provocan que el derecho a la intimidad caiga en una especie de situación de obsolescencia por su ineficacia, sino que su ductilidad le permite adaptarse a los nuevos retos que demanda la sociedad. De hecho, la doctrina constitu-

cional ha ido ampliando el objeto de protección del derecho a la intimidad a estos nuevos ámbitos. Así, por ejemplo, se refería al teléfono móvil en la STC 142/2012, de 2 de julio (ECLI:ES:TC:2012:1142) y al ordenador personal en la STC 173/2011, de 7 de noviembre (ECLI:ES:TC:2011:173).

Pues bien, con el rigor que le caracteriza y como experta en este derecho, Esther Bueno analiza la evolución interpretativa que se observa a través de los diferentes pronunciamientos del TC, poniéndola además en conexión con la jurisprudencia del TEDH. Y su disertación se extiende a aquellas cuestiones que todavía quedan pendientes de resolver, lo que sin duda tiene gran relevancia sobre la proyección de un derecho fundamental en continua reconstrucción.

La evolución que ha ido sufriendo el derecho a la intimidad ha dado como resultado que dos de sus manifestaciones más primarias, los derechos a la inviolabilidad del domicilio y al secreto de las comunicaciones, hayan adquirido contornos propios, hasta el punto de que el acervo jurisprudencial de estos dos derechos ha superado ampliamente al alcanzado por el derecho a la intimidad. Sin embargo, esta tendencia a la escisión de los citados derechos, que se fue fraguando como resultado de su propia evolución, parece que en la actualidad va adquiriendo unos contornos difusos y confusos. **Alejandro Torrecusa Cordero** se adentra en esta jurisprudencia constitucional sobre el derecho a la inviolabilidad del domicilio, reconocido en el art. 18.3 CE y nos ofrece un análisis sobre la problemática que genera la protección de este derecho fundamental en el desarrollo de los procedimientos tributarios.

De forma un tanto fugaz he pretendido poner de relieve la influencia que sobre la doctrina constitucional en materia de derechos fundamentales ha ido adquiriendo la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, que podrá observarse de forma más certera con la lectura de los diversos capítulos. Aunque se ponga en duda si existe un verdadero diálogo entre Tribunales, esto es, un intercambio jurisprudencial o una “plática entre dos o más [tribunales]” (parafraseando la definición de diálogo de la RAE) lo cierto es que en este estudio hemos podido detectar diferentes formas de diálogo que forman parte de las que Guiseppe de Vergottini desarrolla en su monografía “Más allá del diálogo entre tribunales”. Y, como señala el citado autor, el mérito de este diálogo es la “creación de un espacio jurídico común”, aunque en nuestro caso tenga una fuerte tendencia eurocéntrica.

Siguiendo esta estela, la obra termina con un **anexo** elaborado por **Carlos David Aguilar Segado** en el que se seleccionan algunas sentencias del Tribunal Europeo de Derecho Humanos y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, cuya pretensión no es otra que poner en evidencia la influencia

Prólogo

que tiene esta jurisprudencia sobre la doctrina del Tribunal Constitucional en materia de procedimientos tributarios.

No me resta más que desear al lector de esta obra que su lectura le resulte tan provechosa y sugerente como ha sido para mí. No dudo de que así será.

Madrid, invierno de 2025.

ÍNDICE

PRÓLOGO, MARÍA ÁNGELES GARCÍA FRÍAS.....	5
--	---

ARTÍCULO 18 DE LA CONSTITUCIÓN

Derecho a la intimidad. Derecho a la inviolabilidad del domicilio

EL DERECHO A LA INTIMIDAD DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS EN LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL: EVOLUCIÓN INTERPRETATIVA Y CUESTIONES PENDIENTES, ESTHER BUENO GALLARDO	19
I. INTRODUCCIÓN. CUESTIONES RESUELTAS Y PRINCIPALES TEMAS PENDIENTES EN LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL	19
II. EL ASPECTO <i>MATERIAL</i> DEL DERECHO: LA INTIMIDAD CONSTITUCIONALMENTE PROTEGIDA DE ACUERDO CON EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL.....	25
1. Su concreción objetiva conforme a los parámetros socioculturales imperantes y su progresiva equiparación al concepto de «vida privada» <i>ex art. 10.2 CE</i>	25
2. Especial referencia a la jurisprudencia constitucional zigzagueante relativa a la intimidad económica. A día de hoy, los datos económicos son intimidad protegida.....	36
III. EL ASPECTO <i>JURÍDICO</i> DEL DERECHO A LA INTIMIDAD: LA PROHIBICIÓN DE <i>INJERENCIAS ILÉGITIMAS</i> EN LA INTIMIDAD PROTEGIDA	43
1. Las actuaciones de terceros –y, en particular, de la Administración tributaria– relevantes para el derecho. El concepto de «injerencia» en la jurisprudencia constitucional.....	43

2. Las actuaciones de los poderes públicos –y de la Administración tributaria– que vulneran la garantía. La exigencia de <i>legitimidad</i> de la injerencia.....	53
2.1. <i>Consideraciones previas</i>	53
2.2. <i>El contenido esencial del derecho a la intimidad</i>	54
2.3. <i>La ausencia de previsión legal determina, por sí misma, la ilegitimidad de la injerencia en la intimidad constitucionalmente protegida</i>	63
2.4. <i>Sobre las injerencias en la intimidad constitucionalmente protegida que requieren de autorización judicial previa</i>	71
LA INVIOLABILIDAD DEL DOMICILIO EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, ALEJANDRO TORRESCUSA CORDERO	79
I. INTRODUCCIÓN	80
1. ¿Cuál es el concepto de domicilio objeto de la protección constitucional?	81
2. La protección del domicilio en el ámbito nacional e internacional....	86
II. DOCTRINA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL EN RELACIÓN CON LA ENTRADA AL DOMICILIO	88
1. La principal aportación del Tribunal Constitucional en materia de inviolabilidad del domicilio. Sentencia del Tribunal Constitucional 50/1995, de 23 de febrero	89
2. La exigencia de que el consentimiento del titular del domicilio se produzca rodeado de garantías. Sentencia del Tribunal Constitucional 54/2015, de 16 de marzo y Auto del Tribunal Constitucional 129/1990, de 26 de marzo.....	94
3. ¿Se aplica a las personas jurídicas el derecho a la inviolabilidad del domicilio o se trata de una garantía exclusiva de las personas físicas? Sentencias del Tribunal Constitucional 137/1985, de 17 de octubre, y 69/1999, de 26 de abril	97
III. ¿RECOGE LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA LOS CÁNONES DE LA DOCTRINA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL? ANÁLISIS CRÍTICO DE LA EVOLUCIÓN LEGISLATIVA	99
1. La ausencia de reflejo de la doctrina constitucional en la Ley General Tributaria de 1963, lógicamente, pero también en las reformas posteriores	100

2. Grave hito en la evolución legislativa: la reforma de la Ley General Tributaria mediante la Ley de Presupuestos Generales del Estado. Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1992, de 14 de mayo ...	104
3. La sorprendente ausencia de tratamiento de los límites a la entrada en el domicilio en la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes	106
4. La Ley General Tributaria de 2003. Escasos avances	107
5. La continuación en la litigiosidad como manifestación clara de que la regulación legal no sirvió para clarificar el panorama. Constante intervención del Tribunal Supremo	110
6. La reacción del legislador ante los pronunciamientos del Tribunal Supremo. Reforma ambivalente de la Ley General Tributaria por obra de la Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal	112
IV. SOBRE LA NECESIDAD DE UNA LEY ORGÁNICA PARA REGULAR LA ENTRADA EN EL DOMICILIO CONSTITUCIONALMENTE PROTEGIDO	118
1. No es suficiente incidir en un derecho fundamental para que resulte necesario el rango de ley orgánica. Sentencia del Tribunal Constitucional 233/1999, de 16 de diciembre.....	121
2. La posibilidad del carácter parcialmente orgánico y ordinario de una misma ley. Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995, de 14 de diciembre	124
V. CONCLUSIONES.....	126
VI. BIBLIOGRAFÍA.....	128

ARTÍCULO 24.1 DE LA CONSTITUCIÓN

Tutela judicial efectiva. Derecho de acceso a los tribunales. Derecho a la defensa/interdicción de la indefensión

JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL SOBRE NOTIFICACIONES TRIBUTARIAS, MANUEL GUERRA REGUERA	131
I. LA MALA RELACIÓN ENTRE EL CIUDADANO Y LA HACIENDA PÚBLICA.....	131
1. La animadversión del ciudadano hacia Hacienda.....	131
2. La animadversión de Hacienda hacia el ciudadano	132

II. EL ACTUAL RÉGIMEN DE NOTIFICACIONES COMO MUESTRA IRREFUTABLE DEL HABITUAL Y PREMEDITADO ATROPELLO DE DERECHOS FUNDAMENTALES POR PARTE DE LA HACIENDA PÚBLICA.....	134
III. LA IMPORTANCIA QUE HAN TENIDO EN EL PASADO LOS TRIBUNALES EN GENERAL Y DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL EN PARTICULAR, EN LA MEJORA Y CONSOLIDACIÓN DEL RÉGIMEN JURÍDICO APLICABLE A LAS NOTIFICACIONES FÍSICAS O PRESENCIALES	136
1. Sentencia 73/1996, de 30 de abril. Las notificaciones edictales en el Impuesto sobre Actividades Económicas	136
2. Sentencia 291/2000, de 30 de noviembre.....	138
3. Sentencia 160/2020, de 16 de noviembre.....	140
IV. LA IMPORTANCIA QUE HAN DE TENER EN EL FUTURO LOS TRIBUNALES EN GENERAL Y EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL EN PARTICULAR, EN LA MEJORA Y CONSOLIDACIÓN DEL RÉGIMEN JURÍDICO APLICABLE A LAS NOTIFICACIONES ELECTRÓNICAS	142
1. Sentencia 84/2022, de 16 de junio	142
2. Sentencia 147/2022, de 29 de noviembre.....	143
V. CONCLUSIÓN FINAL	147
LA REBAJA EN EL IMPORTE DE LA SANCIÓN TRIBUTARIA Y LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA, JUAN DE DIOS REYES RASCÓN	149
I. INTRODUCCIÓN	149
II. LA REBAJA EN EL IMPORTE DE LA SANCIÓN EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA	150
1. Cuestiones previas.....	150
2. Reducción por firma de acta con acuerdo.....	152
3. Reducción por conformidad del interesado.....	154
4. Aplicación de la reducción independientemente de la calificación de la infracción tributaria.....	159
III. SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSITUCIONAL 76/1990, DE 26 DE ABRIL	160
1. Criterio de los recurrentes	160
2. Pronunciamiento del Tribunal Constitucional.....	163

2.1. <i>Licitud de la conformidad de la persona interesada como instrumento de graduación de las sanciones tributarias</i>	163
2.2. <i>Constitucionalidad de la técnica de reducción de las sanciones sin interposición de recurso</i>	164
2.3. <i>Imposibilidad de incluir en el precepto que la disconformidad o el no acuerdo propicie un perjuicio sobre la persona interesada</i>	165
IV. BIBLIOGRAFÍA	166
SOBRE EL PLAZO DE IMPUGNACIÓN EN CASOS DE DESESTIMACIÓN POR SILENCIO: LA INCOMPRESIBLE TOLERANCIA HACIA UNA DISPOSICIÓN INCONSTITUCIONAL, ANTONIO CUBERO TRUYO	169
I. INTRODUCCIÓN	170
1. La vía administrativa previa al contencioso no debe alargarse en el tiempo, so pena de menoscabar el derecho a la tutela judicial efectiva.....	171
2. La discutible respuesta del artículo 46.1 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa a los casos de silencio administrativo: la ampliación del plazo de interposición de dos a seis meses.....	172
II. EL ARTÍCULO 46.1 A EXAMEN. ¿EN QUÉ COORDENADAS DEBE SITUARSE EL DEBATE SOBRE LA VALIDEZ DE LA NORMA CUESTIONADA, CONFORME A LOS CÁNONES DE LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL?	176
1. La norma debe ser examinada desde la perspectiva del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, en su vertiente de acceso a la jurisdicción (y no de acceso al recurso).....	176
2. La tutela judicial efectiva es un derecho de configuración legal. Solo tiene alcance constitucional cuando la ley establece requisitos obstaculizadores desproporcionados	177
3. El examen de las reglas que ordenan el acceso a la justicia ha de ser especialmente riguroso frente a los actos de la Administración...	179
III. LOS POSTULADOS BÁSICOS DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 52/2014, DE 10 DE ABRIL	180
1. La mirada a su consolidada doctrina sobre los recursos en casos de inactividad administrativa.....	180
2. La advertencia sobre la diferencia entre los recursos de amparo y el control de constitucionalidad de las leyes	181

3. El argumento decisivo que atiende a las consecuencias de la reforma de la Ley 30/1992, por obra de la Ley 4/1999: de la teoría del acto presunto a la teoría de la ficción con efectos procesales	183
IV. ¿POR QUÉ SE DESESTIMA LA CUESTIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD? LA SUPUESTA INAPLICABILIDAD DEL ARTÍCULO 46.1. SI NO EXISTE EL ACTO PRESUNTO, EL PLAZO DE CADUCIDAD PUEDE CONSIDERARSE IGUALMENTE INEXISTENTE, CON LO CUAL NO SE VE LESIONADA LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA	185
V. UN FALLO QUE PROVOCA DISCONFORMIDAD TANTO EN SENTIDO AMPLIFICADOR COMO EN SENTIDO REDUCTOR	187
1. El Voto particular. Debería haberse estimado la cuestión de inconstitucionalidad.....	187
2. El sector doctrinal que niega la separación sustancial entre el concepto de acto presunto (cuando el silencio es positivo) y el concepto de ficción de efectos procesales (silencio negativo).....	191
VI. LA CONVENIENCIA DE REFORMAR EL ARTÍCULO 46.1 DE LA LEY REGULADORA DE LA JURISDICCIÓN CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA Y PROCLAMAR EXPRESAMENTE LA INEXISTENCIA DE PLAZO MÁXIMO DE RECURSO EN LOS CASOS DE INCUMPLIMIENTO DEL PLAZO MÁXIMO DE RESOLUCIÓN. EXIGENCIAS DE SEGURIDAD JURIDICA Y DE TÉCNICA NORMATIVA.....	193
VII. PROPUESTA DE INCORPORACIÓN DE LA REGULACIÓN DEL PLAZO DE INTERPOSICIÓN DEL RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO TAMBIÉN EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.....	199
1. La ausencia de información en el artículo 249 de la Ley General Tributaria: el imprescindible “pie de recurso” como paralelismo deseable.....	200
2. La reforma de los artículos 235 y 240 de la Ley General Tributaria como manifestación palpable de la recepción (tácita) de la doctrina del Tribunal Constitucional.....	202
3. ¿Sería suficiente la orden de elaboración de un texto refundido para incluir en la Ley General Tributaria la doctrina del Tribunal Constitucional derivada de la sentencia 52/2014?	208
IX. CONCLUSIONES.....	211
VIII. BIBLIOGRAFÍA	212

LEGITIMACIÓN ACTIVA DE LOS OBLIGADOS AL PAGO EN VIRTUD DE PACTO O CONTRATO PRIVADOS COMO GARANTÍA DEL DERECHO A LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA, MARÍA TERESA MORIES JIMÉNEZ.....	215
I. INTRODUCCIÓN.....	215
II. LA CONTRADICCIÓN ENTRE LA NORMATIVA DE GESTIÓN Y DE REVISIÓN EN MATERIA DE LEGITIMACIÓN ACTIVA DE LOS SUJETOS QUE ASUMEN EL PAGO DE DEUDAS TRIBUTARIAS POR PACTOS O CONTRATOS PRIVADOS Y SU INCIDENCIA EN EL DERECHO A LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA.....	219
III. EVOLUCIÓN DE LA JURISPRUDENCIA SOBRE LOS EFECTOS DE LOS ACUERDOS PRIVADOS FRENTE A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, EN PARTICULAR EN EL ÁMBITO DE LA LEGITIMACIÓN PROCESAL	223
1. Primera etapa: ausencia de un criterio jurisprudencial claramente uniforme sobre la legitimación procesal de terceros obligados al pago en virtud de pactos entre particulares	223
2. Segunda etapa: el reconocimiento de legitimación activa en el ámbito tributario apelando al derecho a la tutela judicial efectiva.....	226
1.1. <i>La postura de la DGT: CV0549-17, de 2 de marzo</i>	226
1.2. <i>El inicio del cambio de criterio: SSTs de 30 de octubre de 2019 y 17 de septiembre de 2020</i>	227
1.3. <i>La consolidación del cambio de criterio favorable a la legitimación activa del tercero: SSTs de 28 de marzo y 18 de abril de 2023 ...</i>	231
IV. INADMISIÓN DE LA CUESTIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD PLANTEADA SOBRE ASIMETRÍAS RESPECTO DE GARANTÍAS PROCESALES EN RECLAMACIONES EN EL IIVTNU: ATC 116/2019, DE 15 DE OCTUBRE.....	235
V. A MODO DE CONCLUSIÓN: LA NECESARIA REFORMA DE LA INCOHERENTE NORMATIVA TRIBUTARIA QUE SUPONE UN OBSTÁCULO AL ACCESO AL RECURSO DEL TERCERO OBLIGADO AL PAGO POR CONTRATO PRIVADO COMO NECESARIA GARANTÍA DE LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA	239
VI. BIBLIOGRAFÍA.....	241

EL DERECHO A LA TUTELA JUDICIAL SIN INDEFENSIÓN DE LOS RESPONSABLES TRIBUTARIOS: ANOTACIONES DE JURISPRUDENCIA, FLORIÁN GARCÍA BERRO.....	243
I. INTRODUCCIÓN.....	243
II. PINCELADAS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL SOBRE EL DERECHO A LA TUTELA JUDICIAL DE LOS RESPONSABLES.....	244
1. El derecho del responsable a impugnar la liquidación del deudor principal.....	244
2. Pronunciamientos específicos del Tribunal Constitucional sobre el responsable tributario.....	245
2.1. <i>La STC 85/2006, de 27 de marzo: la facultad de los administradores declarados responsables subsidiarios de cuestionar la validez de las sanciones impuestas a la sociedad</i>	245
2.2. <i>SSTC 39/2010, de 19 de julio, y 140/2010, de 21 de diciembre: ni la firmeza de las liquidaciones respecto al deudor principal, ni la conformidad prestada por éste pueden anular la facultad de los responsables de impugnar la liquidación</i>	247
2.3. <i>Los corolarios más relevantes de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre el responsable tributario</i>	248
III. EL REFLEJO DIRECTO DE LA DOCTRINA CONSTITUCIONAL EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO ..	250
IV. INSUFICIENCIA DE LA DOCTRINA EXPUESTA: CUESTIONES CONFLICTIVAS.....	252
1. Las limitaciones impugnatorias impuestas al responsable solidario del art. 42.2 LGT	252
1.1. <i>La SAN de 30 de septiembre de 2016: ambigüedad argumental para el rechazo a la impugnación de la liquidación en los supuestos del art. 42.2 LGT</i>	252
1.2. <i>El acceso del asunto a casación: el ATS de 8 de marzo de 2017 y su discutible planteamiento</i>	254
1.3. <i>La evasiva respuesta del Tribunal Supremo</i>	255
2. La aplicación del art. 174.5 LGT en los casos de responsabilidad en cadena	259
2.1. <i>Alcance del presupuesto habilitante de la responsabilidad tributaria como objeto de impugnación</i>	259
2.2. <i>Las claves argumentales de la controversia</i>	261

2.3. <i>La solución intermedia del Tribunal Supremo: la impugnabilidad por el responsable solidario si se constata la inexistencia de la declaración de fallido</i>	263
2.4. <i>Condiciones en las que la declaración de fallido meramente formal debe considerarse equivalente a la inexistencia de declaración</i>	265
V. BREVE REFLEXIÓN FINAL	267
VI. BIBLIOGRAFÍA	268

ARTÍCULO 24.2 DE LA CONSTITUCIÓN

Derecho a utilizar los medios de prueba. Derecho a un proceso sin dilaciones indebidas. Presunción de inocencia. Derecho a no declarar contra sí mismos. Garantías específicas del proceso penal/procedimiento sancionador

LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL SOBRE LA PRUEBA EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS, JOSÉ ÁNGEL GARCÍA DE LA ROSA	273
I. EL DERECHO A LA PRUEBA EN LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA. EL DERECHO A LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA Y SU RELACIÓN CON EL DERECHO A LA PRUEBA	273
II. EL DERECHO DE DEFENSA Y A NO PADECER INDEFENSIÓN	276
1. La indefensión en el marco constitucional	276
2. La interrelación entre el derecho a no padecer indefensión y el derecho a utilizar los medios de prueba. Notas características del derecho fundamental a la prueba	278
III. EL DERECHO A LA PRUEBA EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS	280
1. El reconocimiento constitucional del derecho a la prueba y los problemas de la aplicabilidad del artículo 24 CE a los procedimientos tributarios	280
2. Posiciones de la doctrina sobre la extensión del derecho a la prueba a la esfera de los procedimientos tributarios.....	286
3. Consideraciones finales sobre la proyección constitucional de los derechos del artículo 24 CE y especialmente del derecho a la prueba en los procedimientos tributarios	290

IV. EL DERECHO A LA PRUEBA EN EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO	295
1. La recepción de los derechos constitucionales de los artículos 24 y 25 CE en la regulación del procedimiento sancionador tributario.....	295
2. Los derechos constitucionales aplicables en el procedimiento sancionador	297
1.1. <i>El derecho a utilizar medios de prueba pertinentes</i>	297
1.2. <i>El derecho a no declarar contra uno mismo y a no confesarse culpable</i>	300
3. Perfiles constitucionales de la carga de la prueba en el procedimiento sancionador	303
1.3. <i>El derecho a la presunción de inocencia como regla de juicio</i>	303
V. BIBLIOGRAFÍA	306
LA ROTUNDA REIVINDICACIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DE UN SISTEMA DE RESPONSABILIDAD SUBJETIVA Y EL ESTADO ACTUAL DEL ASUNTO: EL DERECHO AL ERROR, LEONOR TORIBIO BERNÁRDEZ	309
I. INTRODUCCIÓN	309
II. FUNDAMENTACIÓN JURÍDICA DE LA RESPONSABILIDAD SUBJETIVA EN EL DERECHO SANCIONADOR TRIBUTARIO	311
1. Fundamento constitucional del principio de culpabilidad en el derecho sancionador administrativo.....	312
2. Un análisis crítico de la fundamentación del sistema de responsabilidad subjetiva en la Ley General Tributaria	316
2.1. <i>La criticable ausencia del principio de culpabilidad en el listado del artículo 178 de la LGT</i>	316
2.2. <i>La exoneración de responsabilidad por la diligencia necesaria del art. 179 de la LGT</i>	318
III. DOCTRINA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL SOBRE LA RESPONSABILIDAD SUBJETIVA EN EL DERECHO SANCIONADOR TRIBUTARIO	319
IV. HACIA EL RECONOCIMIENTO DEL DERECHO AL ERROR COMO CULMINACIÓN DEL PRINCIPIO DE CULPABILIDAD EN LA DOCTRINA CONSTITUCIONAL	323
1. Concepto del derecho al error: el ejemplo francés	323
2. El caso de España	326

2.1. <i>Planteamiento de la cuestión</i>	326
2.2. <i>Resumen crítico de la propuesta del Consejo para la Defensa del Contribuyente para la Incorporación del Derecho al Error en el Ordenamiento Tributario Español</i>	327
V. CONCLUSIONES	329
VI. BIBLIOGRAFÍA	329
EL DERECHO A LA REVISIÓN DE LA CULPABILIDAD POR UN TRIBUNAL SUPERIOR EN EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR, COMO PARTE INTEGRANTE DEL ARTÍCULO 24.2 DE LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA, ANA MOLINA LEBRÓN	331
I.- INTRODUCCIÓN. ANTECEDENTES Y PLANTEAMIENTO DE LA CUESTIÓN	331
II. EL DERECHO A LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA Y A UN PROCESO JUSTO. EL DERECHO AL RECURSO	336
1. El contenido del artículo 24 de la Constitución Española	336
2. El derecho al recurso. El recurso de casación en el ámbito contencioso-administrativo: del modelo tradicional al paradigma del interés casacional objetivo. ¿Cumple este modelo con el artículo 24.2 C.E. y el artículo 2.1 del protocolo 7 del CEDH?	339
2.1. <i>El derecho al recurso en el ordenamiento español. El orden contencioso-administrativo (tributario)</i>	339
2.2. <i>Origen y evolución del recurso de casación en el ordenamiento español. El recurso de casación en el ordenamiento contencioso-administrativo</i>	343
III. EL DERECHO A LA REVISIÓN DE LA CULPABILIDAD POR UN TRIBUNAL SUPERIOR. EL ARTÍCULO 2 DEL PROTOCOLO 7 DEL CONVENIO EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS	346
1. ¿Qué se entiende por Tribunal Superior?	348
2. El carácter de naturaleza penal de la sanción, como requisito para el acceso a la revisión de la culpabilidad. Los criterios Engel.....	349
IV. LOS PRONUNCIAMIENTOS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL TRAS LA DOCTRINA SAQUETTI. ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL	350
V. LAS NUEVAS DEMANDAS ANTE EL TRIBUNAL DE ESTRASBURGO	356

VI. PROPUESTA DE LEGE FERENDA.....	358
VII. BIBLIOGRAFÍA	360
EL PROCEDIMIENTO INSPECTOR Y EL DERECHO A NO DECLARAR CONTRA UNO MISMO EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, NICOLÁS DÍAZ RAVN	363
I. INTRODUCCIÓN: EL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN Y LA APORTACIÓN DE DOCUMENTACIÓN POR PARTE DEL OBLIGADO TRIBUTARIO.....	363
1. Facultades de la inspección.....	363
2. Régimen sancionador por incumplimientos del deber de colaboración	365
II. JURISPRUDENCIA SOBRE EL DERECHO A NO DECLARAR CONTRA UNO MISMO EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO POR PARTE DEL TRIBUNAL EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS.....	367
1. Introducción	367
2. Pronunciamientos del TEDH sobre el derecho a no declarar contra uno mismo en el ámbito tributario.....	368
III. ALCANCE DEL DERECHO A NO DECLARAR CONTRA UNO MISMO EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL	370
1. Doctrina general del Tribunal Constitucional sobre el derecho a no declarar contra uno mismo.....	370
1.1. <i>Necesidad de justificar la manera en la que se considera lesionado el derecho a no declarar contra uno mismo</i>	<i>370</i>
1.2. <i>La obligación de soportar prueba no constituye necesariamente una declaración de voluntad contraria al derecho a no declarar contra uno mismo</i>	<i>372</i>
2. El derecho a no declarar contra uno mismo en el ámbito administrativo sancionador	374
2.1. <i>Posibilidad de aplicar al derecho administrativo sancionador las garantías del artículo 24.2 CE</i>	<i>376</i>
2.2. <i>... pero no de manera automática.....</i>	<i>377</i>
3. Alcance del derecho a no declarar contra uno mismo en el ámbito tributario	378
3.1. <i>La aportación de pruebas y documentos contables como deber y no como declaración</i>	<i>378</i>

3.2. Necesidad de identidad subjetiva entre la persona requerida y la persona sancionada	379
3.3. La garantía contra la autoincriminación y la doctrina de los frutos del árbol envenenado.....	380
IV. CONCLUSIONES	382
V. BIBLIOGRAFÍA	387

ARTÍCULO 31.1 DE LA CONSTITUCIÓN
Deber de contribuir, principios de justicia tributaria y
procedimientos tributarios

DEBER DE CONTRIBUIR Y DEBERES DE COLABORACIÓN. RECORDATORIO Y REVISIÓN DE UNO DE LOS PRONUNCIAMIENTOS FUNDAMENTALES DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL: SENTENCIA 76/1990, DE 26 DE ABRIL, LUIS TORIBIO BERNÁRDEZ	391
I. INTRODUCCIÓN. ENTRE LA NECESARIEDAD DE LOS DEBERES DE COLABORACIÓN Y LA NECESIDAD DE SIMPLIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS.	391
II. LOS DEBERES DE COLABORACIÓN DESDE EL PRISMA CONSTITUCIONAL	394
1. La Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril. Recordando su contexto y relevancia	394
2. La naturaleza constitucional del deber de colaboración tributaria ...	397
III. REFLEXIONES EN TORNO A LA EVOLUCIÓN DE LOS DEBERES DE COLABORACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA	398
1. Examinando las tensiones naturales entre los deberes de colaboración y los derechos y garantías de los contribuyentes.....	399
2. ¿Continúa siendo válido el reconocimiento de una “situación de superioridad” de la Administración tributaria respecto de los contribuyentes? Revisión conforme al principio de buena administración	405
3. Los deberes de colaboración desde el prisma del principio de proporcionalidad. Especial referencia al concepto de “trascendencia tributaria”	414

4. El deber de colaborar no solo resulta exigible al contribuyente: referencia al deber de común colaboración entre administraciones tributarias.....	417
IV. A MODO DE CONCLUSIÓN: EL DEBER DE COLABORACIÓN VISTO DESDE UNA PERSPECTIVA BIDIRECCIONAL	420
V. BIBLIOGRAFÍA.....	426
LOS EFECTOS DE LAS DECLARACIONES DE INCONSTITUCIONALIDAD EN EL ÁMBITO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, ROCÍO LASARTE LÓPEZ.....	429
I. INTRODUCCIÓN	429
II. EL USO DEL DECRETO-LEY EN MATERIAS RELATIVAS AL IMPUESTO DE SOCIEDADES	431
III. LA ADECUACIÓN CONSTITUCIONAL DE LAS MEDIDAS ADOPTADAS EN EL IS EN RELACIÓN CON EL ART. 31 CE... ..	434
1. El Impuesto de Sociedades como pilar básico del sistema tributario..	435
2. Los elementos esenciales del IS afectados por la nueva regulación mediante Real Decreto-Ley	437
IV. LIMITACIONES DE LA DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD Y NULIDAD EN EL ÁMBITO DEL IS.....	439
V. A MODO DE CONCLUSIÓN	447
VI. BIBLIOGRAFÍA.....	449

ANEXO

El vínculo entre la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derecho Humanos y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

LA INFLUENCIA DE LA DOCTRINA DEL TRIBUNAL EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS Y DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA EN LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL SOBRE PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS, CARLOS DAVID AGUILAR SEGADO	453
I. INTRODUCCIÓN.....	454

II. EL MARCO JURÍDICO EUROPEO APLICABLE A LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS	455
1. El Convenio Europeo de Derechos Humanos y su aplicabilidad en materia tributaria	455
2. La Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea y el derecho de la UE	456
3. Interacción entre el derecho europeo y el derecho constitucional español.....	457
III. LA INCIDENCIA DEL TEDH EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS	458
1. Naturaleza penal de los procedimientos tributarios sancionadores..	458
2. Jurisprudencia relevante del TEDH	458
3. Aplicación del artículo 6 CEDH: derecho a un proceso equitativo....	459
4. El artículo 1 del protocolo adicional: protección del derecho de propiedad.....	460
5. Impacto en la normativa y la jurisprudencia española	460
IV. LA INFLUENCIA DEL TJUE EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS EN ESPAÑA.....	461
1. El principio de primacía del derecho de la unión en materia tributaria.....	461
2. Fiscalidad y libertades fundamentales: implicaciones para España	461
3. “Non bis in ídem” en el ámbito tributario	462
4. Garantías procedimentales y derecho a la defensa	463
5. Lucha contra el fraude fiscal y respeto a los derechos fundamentales ...	463
6. Efectos en la práctica judicial española	464
V. RECEPCIÓN DE LA DOCTRINA EUROPEA POR EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL	465
1. El papel del artículo 10.2 CE como cauce de recepción	465
2. Integración del principio “non bis in ídem”	465
3. Derecho a un proceso equitativo y motivación de las resoluciones tributarias.....	466
4. Proporcionalidad de las sanciones y garantías frente al automatismo.....	467
5. Reconocimiento del derecho a ser oído y a la prueba	467
VI. CONCLUSIONES	468

VII. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS Y JURISPRUDENCIALES.....	469
Tribunal Constitucional	470
Tribunal Europeo de Derechos Humanos	471

En un ámbito donde la jurisprudencia ordinaria evoluciona a paso acelerado (en una constante búsqueda de las soluciones más acordes con los principios generales del derecho que protegen la posición de los contribuyentes), la perspectiva para su análisis no podría considerarse completa sin volver la vista a los pronunciamientos del Tribunal Constitucional que, durante más de cuatro décadas, han venido perfilando la proyección de los derechos y principios recogidos en la Carta Magna sobre el régimen de los procedimientos tributarios. Con este propósito, la presente obra aborda una mirada crítica hacia los principales hitos de su doctrina, analizando su vigencia actual a la luz de la evolución de la realidad de los procedimientos.

El estudio constituye una base indispensable para que los operadores jurídicos (académicos, asesores fiscales, Agencia Tributaria, Tribunal Supremo y, sobre todo, el legislador) puedan abordar una mejor delimitación entre los diferentes procedimientos tributarios, en función de su objeto y de sus efectos sobre los contribuyentes, como premisa para la mejora de la seguridad jurídica; tarea imprescindible e inaplazable que no se podría aspirar a culminar con algún grado de éxito sin un conocimiento preciso del contenido de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y sin una valoración justa y actualizada de su significado.

