

Revista Técnica Tributaria

ESTUDIOS

AUTORES

Daniel Casas Agudo

Belén Bahía Almansa

Ignacio Cruz Padial

Carlos David Delgado Sancho



AEDAF

Derechos fundamentales de especial incidencia en materia fiscal y articulación de las vías de su protección jurisdiccional.

Daniel Casas Agudo

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Granada

Resumen

Derechos como el derecho a la igualdad, a la intimidad o a la inviolabilidad del domicilio, entre otros, se hallan entre los *derechos fundamentales* directamente vinculados a la materia tributaria que más han sido invocados por los ciudadanos como consecuencia de actuaciones llevadas a cabo en el curso de los procedimientos tributarios. Uno de los rasgos constitucionales más significativos que caracterizan a estos derechos es la previsión de que su tutela jurisdiccional a cargo de los tribunales ordinarios se lleve a cabo, frente a lo que sucede respecto de la generalidad de los derechos subjetivos no fundamentales, a través de una doble vía procesal: la constituida primeramente por el empleo de un proceso *preferente y sumario* ante los tribunales ordinarios y, después, en su caso, a través del recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional. En el presente trabajo realizamos una aproximación al sistema descrito de protección jurisdiccional de los derechos fundamentales y libertades públicas, haciendo una referencia específica a aquellos que poseen una mayor incidencia en materia tributaria y prestando una especial atención a los principales problemas de articulación que presenta el citado sistema de doble vía.

Palabras clave

Recurso contencioso-administrativo para la protección de los derechos fundamentales de la persona, recurso de amparo, derechos fundamentales, legalidad ordinaria, derecho a la igualdad tributaria.

Recibido el 29-06-2018/Aceptado el 30-07-2018

Judicial protection of fundamental rights linked to tax matters

Abstract

The right to equality, privacy or inviolability of the home are among such *fundamental rights* which are directly linked to tax matters, usually invoked by citizens as a consequence of actions carried out during tax proceedings. Contrary to what generally happens with respect to non-fundamental subjective rights, one of the most important constitutional characteristics of such fundamental ones is that they are protected by the ordinary courts through a double procedural pathway: firstly, a *preemptive* and *summary* proceeding before the ordinary courts and then, whenever applicable, an appeal to the Constitutional Court on the grounds of unconstitutionality. The present project addresses the described system of judicial protection of fundamental rights and civil liberties, while focusing on those which have a stronger influence on taxation, and paying special attention to the main interaction problems in such a double procedural pathway.

Keywords

Appeal against an authorities' decision for protecting fundamental rights, appeal on the grounds of unconstitutionality, fundamental rights, ordinary legality, right to equality in taxation.

Sumario

1. Introducción. El sistema de garantía jurisdiccional de los derechos fundamentales de la persona.
2. Sobre la articulación de las garantías jurisdiccionales de los derechos fundamentales.
 - 2.1. ¿Es posible el uso *alternativo, simultáneo* o *sucesivo* de los procedimientos contencioso-administrativos *común* y *especial* en materia de derechos fundamentales? Sobre la extensión del objeto del amparo judicial ordinario al examen de cuestiones de *legalidad ordinaria*.
 - 2.2. Referencia al carácter *subsidiario* del recurso de amparo.
3. Ámbito objetivo de la protección judicial y constitucional. Especial referencia a los derechos y libertades públicas fundamentales susceptibles de ser vulnerados a través de los procedimientos administrativos de carácter tributario.
 - 3.1. Los derechos a la intimidad, al secreto de las comunicaciones, a la inviolabilidad del domicilio y a la no autoincriminación.
 - 3.2. La cuestión de la protección constitucional de los principios de justicia tributaria del art. 31.1 de la Constitución. El caso específico del *derecho a la igualdad tributaria*.
4. Consideraciones finales.
5. Bibliografía.

1. Introducción. El sistema de garantía jurisdiccional de los derechos fundamentales de la persona.

Uno de los rasgos constitucionales más significativos que caracterizan los *derechos fundamentales* – y, quizá, el más sobresaliente de ellos– es la previsión de que su tutela jurisdiccional a cargo de los tribunales ordinarios se lleve a cabo, frente a lo que sucede respecto de la generalidad de los derechos subjetivos no fundamentales (tanto los proclamados en la legislación ordinaria como los proclamados en la Constitución –en adelante CE– fuera de la Sección 1ª del Capítulo II de su Título I), a través de una *doble vía procesal privilegiada*: la constituida primeramente mediante el empleo de un proceso *preferente y sumario* ante los tribunales ordinarios y, después, en su caso, a través del recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional (en adelante TC), instrumento de tutela del que, como es sabido, no gozan los derechos no fundamentales ¹.

La existencia de un proceso especial para proteger los derechos fundamentales de la persona deviene de lo previsto en el art. 53 de la CE ², que establece que, respecto a las libertades y derechos reconocidos en el art. 14 y en la Sección 1ª del Capítulo II, se puede recabar su tutela ante los tribunales ordinarios mediante un procedimiento basado en los principios de preferencia y sumariedad y, en su caso, a través del recurso de amparo ante el TC. Esa misma protección es aplicable a la objeción de conciencia reconocida en el art. 30 de la CE ³.

Sin perjuicio de la existencia de otras garantías similares que puedan aparecer en nuestra historia constitucional, parece que el precedente inmediato del sistema actual se encuentra en la Constitución de 1931, en cuyo art. 105 se disponía que *“la Ley organizará Tribunales de urgencia para*

1 Aunque se trata del más significativo, no es el único rasgo que perfila la naturaleza de este conjunto de derechos. Como detallan GARBERÍ LLOBREGAT y GONZÁLEZ NAVARRO, existen otras características de menor relevancia, tales como la necesidad de que las normas constitucionales que los consagran se interpreten de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los trabajos y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España (art. 10.2 CE); la necesidad de que las normas legales que desarrollen estos derechos y libertades hayan de revestir el rango de Ley Orgánica (art. 81.1 CE); o la vinculación que los mismos imponen en la actuación de los poderes públicos (art. 53.1 CE). GARBERÍ LLOBREGAT, J. y GONZÁLEZ NAVARRO, A.: *Práctica del recurso contencioso-administrativo para la protección de los derechos fundamentales de la persona (Comentarios, formularios y casos prácticos)*, Ed. Civitas-Thomson Reuters, 2013, págs. 29 a 31.

2 El referido precepto establece:

“1. Los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo segundo del presente Título vinculan a todos los poderes públicos. Solo por ley, que en todo caso deberá respetar su contenido esencial, podrá regularse el ejercicio de tales derechos y libertades, que se tutelarán de acuerdo con lo previsto en el artículo 161, 1, a).

2. Cualquier ciudadano podrá recabar la tutela de las libertades y derechos reconocidos en el artículo 14 y la Sección primera del Capítulo segundo ante los Tribunales ordinarios por un procedimiento basado en los principios de preferencia y sumariedad y, en su caso, a través del recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional. Este último recurso será aplicable a la objeción de conciencia reconocida en el artículo 30.

3. El reconocimiento, el respeto y la protección de los principios reconocidos en el Capítulo tercero informarán la legislación positiva, la práctica judicial y la actuación de los poderes públicos. Solo podrán ser alegados ante la Jurisdicción ordinaria de acuerdo con lo que dispongan las leyes que los desarrollen.”

Ya el Anteproyecto Constitucional (BOC de 5 de enero de 1978) disponía en su art. 45.2 prácticamente el mismo tenor que el actual 53.2, salvo la referencia a través del recurso extraordinario de amparo ante el TC. Sin embargo, la Ponencia Constitucional (BOC de 17 de abril de 1978) suprimió la referencia de extraordinario para el recurso de amparo. La Comisión Constitucional del Congreso de los Diputados (BOC de 1 de julio de 1978) estableció la definitiva redacción, que sería ratificada por el Pleno del Congreso de los Diputados (BOC de 24 de julio de 1978), así como la Comisión Constitucional y Pleno del Senado, respectivamente de 6 de octubre de 1978, siendo ratificada por la redacción final, puesto que la Comisión Mixta Congreso-Senado no la alteró.

3 En palabras del TC (sentencia núm. 113/1995, de 6 de julio –FJ 6º–): *“Por tanto, la lectura del art. 53.2 C.E. permite entender que la contraposición que en el mismo se realiza es entre los Tribunales ordinarios y este Tribunal Constitucional, pues a los primeros se les encomienda con carácter general la tutela de los derechos y libertades fundamentales, y especialmente a través de un procedimiento caracterizado por la preferencia y la sumariedad, lo que se ha dado en llamar el “amparo judicial ordinario” de los derechos fundamentales -que todavía no ha sido plenamente regulado-, mientras que a este Tribunal Constitucional se le otorga a través del recurso de amparo “en su caso” (art. 53.2 C.E.) o “en los casos y formas que la ley establezca” [161.1 b) C.E.], el “amparo constitucional” de dichos derechos y libertades.*

hacer efectivo el derecho de amparo de las garantías individuales". De igual modo, su art. 121 señalaba que "se establece, con jurisdicción en todo el territorio de la república, un Tribunal de Garantías Constitucionales –órgano jurisdiccional específico y no ordinario, que no llegó a ver la luz–, que tendrá competencia para conocer de: (...) b) el recurso de amparo de garantías individuales, cuando hubiere sido ineficaz la reclamación ante otras autoridades", si bien dichos Tribunales, concebidos como órganos jurisdiccionales específicos y no ordinarios, no llegaron a ver la luz. Se establecía así, como actualmente se hace, una *doble* vía, ordinaria y constitucional, para la protección de esos derechos. De todos modos, y a pesar de dicho precedente, el actual procedimiento preferente y sumario es considerado como inédito y novedoso en nuestra historia constitucional ⁴.

Por lo que respecta al *recurso de amparo*, como es sabido, es un procedimiento judicial sumario y subsidiario en relación al proceso judicial ordinario, que tutela la posible lesión de los derechos fundamentales de los ciudadanos recogido en la CE, del que conoce y falla el TC como garante de esta. El amparo cumple a su vez una doble función de protección al ciudadano garantizándole sus derechos fundamentales y a la CE la inviolabilidad de sus preceptos por cualquier acto de autoridad de un poder público que vulnere los derechos fundamentales que estén reconocidos constitucionalmente ⁵.

Asimismo, en ejecución del mandato del art. 53 CE, se hizo necesario habilitar el procedimiento especial de tutela de los Tribunales ordinarios para garantizar el ejercicio de las libertades y derechos fundamentales (*procedimiento administrativo especial de amparo o amparo judicial*), que fue plasmado en la Ley núm. 62/1978, de 26 de diciembre –que curiosamente fue aprobada antes de la publicación de la CE en el BOE–, que, aunque dictada con carácter provisional –tal y como establece su disposición final–, permaneció vigente hasta la aparición de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa en el año 1998 (en adelante LJCA), la cual dedica el Título V a los Procedimientos Especiales, y se refiere específicamente a la protección de los derechos fundamentales de la persona en su capítulo primero (arts. 114 a 122) ⁶.

Dicho en otras palabras: Dada la trascendencia de las libertades y los derechos fundamentales consagrados por la Constitución (arts. 14 a 30), se prevé en ella -art. 53.2- para su protección un doble mecanismo jurisdiccional escalonado, principal y general uno, que se atribuye a los Tribunales ordinarios; y extraordinario y subsidiario otro, que corresponde al Tribunal Constitucional. El precepto se refiere, pues, a dos jurisdicciones diferentes: la del Poder Judicial que de forma exclusiva y excluyente tiene la potestad de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado en todo tipo de procesos (Título VI CE) y es, por tanto, la común u ordinaria; y la del Tribunal Constitucional (Tít. IX C.E.) cuyo ámbito de actuación o de jurisdicción se limita a las garantías constitucionales a través de los procesos que se expresan en el art. 161 C.E. y, entre ellos, el recurso de amparo utilizable "en su caso" para la protección de aquellos derechos cuando entienda el justiciable que no han sido reparados por la jurisdicción ordinaria. Así cabe entender, como señala el Abogado del Estado, la referencia de unos y otros Tribunales ordinarios de un lado y constitucional de otro."

- 4 GARCÍA-OVIES SARANDESES, I.: «El procedimiento de protección de los derechos fundamentales y el recurso de amparo», en A.A.VV.: *Estudios sobre el proceso contencioso-administrativo en materia tributaria*, MERINO JARA, I., LUCAS DURÁN, M. y ALONSO MURILO, F. (Coords.), Ed. Bosch, 2015, pág. 710.
- 5 El recurso de amparo se previó por primera vez en España en la Constitución de 1978, en sus arts. 53.2, 161 b), 162 b) y 164.1, y más ampliamente detallado en los arts. 41 a 58 del Título III de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (en adelante LOTC), para proteger en los términos establecidos en esta Ley las violaciones de cualquiera de los derechos y libertades en ella establecidos, originados por cualquier disposición, actos u omisiones de los poderes públicos del Estado, Comunidades Autónomas y entes públicos, así como de sus funcionarios. La introducción del recurso de amparo en nuestra Constitución se realizó imitando a otros países europeos como Alemania, que sí aceptaron esta institución, pues aunque no se trata de un procedimiento indispensable del Estado constitucional, como demuestra su ausencia en Francia, sí puede aducirse que se trata de un elemento vital de nuestro ordenamiento constitucional. SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E. M^a.: *El principio de igualdad en materia tributaria*, Ed. Thomson Reuters Aranzadi, 2016, págs. 87 y 88.
- 6 GARCÍA RODRÍGUEZ, A. M.: «Trámite de inadmisibilidad en el procedimiento especial de protección de los derechos fundamentales dentro de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa», El Consultor de los Ayuntamientos, núm. 17, quincena del 15 al 29 de septiembre de 2003, pág. 2918, tomo 2."(...) al establecer –de acuerdo con el TC– el artículo 53.2 que cualquier ciudadano podrá recabar la tutela de las libertades y derechos fundamentales por un procedimiento basado en los principios de preferencia y sumariedad, lo que el citado precepto impone es un mandato al legislador de regular una vía procesal rápida para la protección de los derechos y libertades señalados y no la de atribuir tal protección a una u otra jurisdicción y, menos aún, la de excluir a la jurisdicción militar de una protección que es inherente a todas ellas" (STC núm. 113/1995, de 6 de julio).

En el Derecho comparado cabe rastrear influencias de nuestro procedimiento especial, siendo reseñable la influencia de la Constitución italiana de 1947 y la Ley Fundamental de Bonn de 1949. La primera señalaba en su art. 113 que *“Que contra los actos de la Administración Pública se admitirá siempre la tutela jurisdiccional de los derechos y de los intereses legítimos, ejercida ante los órganos de la jurisdicción ordinaria y administrativa”*. En el mismo sentido, la Constitución de la República Federal Alemana de 1949 establece en su art. 19.4 *“Toda persona cuyos derechos sean vulnerados por el Poder Público podrá recurrir a la vía judicial. Si no hubiese otra jurisdicción competente para conocer del recurso, la vía será la de los Tribunales ordinarios”*⁷.

En cualquier caso, como advierte RODRÍGUEZ BEREJO, este sistema de protección jurisdiccional de los derechos fundamentales de *dobles líneas de protección o defensa* (encomendada la primera y primordial a los Jueces y Tribunales ordinarios y, solo cumplida o agotada esta, el remedio ulterior y subsidiario del TC, al que corresponde la última palabra en la interpretación y tutela de los derechos fundamentales y libertades públicas a que se refiere el art. 53.2 de la CE) genera un riesgo de *solapamiento* inevitable en las funciones que constitucionalmente están encomendadas a los tribunales ordinarios y al TC cuando de los derechos fundamentales se trata. En efecto, como observa el citado autor, muy a menudo los recurrentes intentan convertir una cuestión de *legalidad ordinaria* en un problema constitucional, recubriendo cualquier controversia jurídica con un *“revestimiento de debate constitucional”* (Auto del TC núm. 222/1988) y *“mediante el recurso a una artificial conexión del problema realmente suscitado con los preceptos constitucionales que reconocen aquellos derechos, se pretende extender más allá de los límites constitucionalmente previstos su competencia”* (Auto del TC núm. 649/1984)⁸.

En las páginas que siguen llevamos a cabo una aproximación al sistema descrito de protección jurisdiccional de los derechos fundamentales y libertades públicas, haciendo una referencia específica a aquellos que poseen una mayor incidencia en materia tributaria y prestando una especial atención a los principales problemas de articulación que presenta este sistema de *dobles vías*.

2. Sobre la articulación de las garantías jurisdiccionales de los derechos fundamentales.

Como hemos visto, nuestra Constitución, en armonía con las demás Constituciones europeas, depositó en el TC la defensa como última súplica de los derechos y libertades recogidos en la lectura del art. 53.2 CE a través del recurso de amparo cuando se haya vulnerado algún derecho fundamental de los contemplados en los arts. 14 a 29 CE, inherentes a la dignidad humana y las libertades públicas, así como el derecho a la objeción de conciencia del art. 30.2 CE, siempre que se hayan agotado las vías previas de la jurisdicción ordinaria, con el fin de que los órganos judiciales hayan tenido ocasión de pronunciarse sobre la vulneración del derecho protegido⁹.

Aunque no resulta fácil decidir la forma de establecer la *subsidiariedad* del amparo respecto a la vía jurisdiccional previa, ni concretar exactamente cuándo se agota esta, puede afirmarse que el recurso de amparo constituye un remedio *último* y extraordinario de defensa que corresponde conocer al

7 SÁNCHEZ ADSUAR, M.: «El proceso especial en materia de Derechos Fundamentales en el ámbito de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa», *El Consultor de los Ayuntamientos*, núm. 5, quincena del 15 al 29 de marzo de 2002, pág. 861.

8 RODRÍGUEZ BEREJO, A.: «La reforma del recurso de amparo», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 151 (julio/septiembre de 2011), pág. 694.

9 Vid. STC núm. 81/1992, de 28 de mayo (FJ 3º). SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E. Mª.: *El principio de igualdad en materia tributaria*, op. cit., págs. 88 y 89.

TC como máximo intérprete de la Constitución, reservado en aquellos casos en que el procedimiento seguido por los tribunales ordinarios haya sido ineficaz (aunque, excepcionalmente, es posible su presentación directa cuando la violación proceda del Poder legislativo)^{10 y 11}.

En dicho primer nivel de protección judicial ordinaria, la defensa judicial de los derechos fundamentales se puede abordar desde diferentes órdenes jurisdiccionales y, dentro del contencioso-administrativo, su defensa se puede hacer valer bien a través del proceso *común* o bien a través del proceso *especial* de los arts. 114 a 12 bis de la Ley 29/1998 (como sucedía durante la vigencia de la Ley 62/1978). En este último caso, además, debido a sus especiales características de *preferencia y sumariedad*¹², no se da la necesidad de agotar la vía administrativa previa mediante la interposición de los recursos administrativos –que sí exige de manera general el art. 25.1 de la LJCA–, como ya se establecía expresamente en el art. 71.1 de la Ley 62/1978¹³) y también se deduce de lo previsto en el art. 115 de la LJCA, que establece el cómputo del plazo para interponer el recurso “*desde el día siguiente al de notificación del acto, publicación de la disposición impugnada, requerimiento para el cese de la vía de hecho o transcurso del plazo fijado para la resolución, sin más trámites*” y, además, se hace referencia a la

10 Vid. STC núm. 130/1989, de 17 de julio. SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E. M^a: *El principio de igualdad en materia tributaria, op. cit.*, pág. 89.

11 Como señala GARCÍA-OVIES SARANDESES, la articulación de las garantías jurisdiccionales de los derechos fundamentales que se desprende de la CE dista de ser una cuestión pacífica en la doctrina, siendo, por el contrario, numerosas las cuestiones que se han suscitado al respecto desde la introducción del art. 53 CE, tales y como cuál es el procedimiento que nuestro legislador ha desarrollado para dar cumplimiento a la previsión constitucional del citado precepto, si este procedimiento especial es la única vía a la que se puede acudir para la protección de estos derechos o si cabe la opción de acudir al procedimiento ordinario e, incluso, el ámbito al que debe extenderse la revisión dentro del procedimiento especial. GARCÍA-OVIES SARANDESES, I.: «El procedimiento de protección de los derechos fundamentales y el recurso de amparo», en A.A.V.V.: *Estudios sobre el proceso contencioso-administrativo en materia tributaria*, MERINO JARA, I., LUCAS DURÁN, M. y ALONSO MURILO, F. (Coords.), *op. cit.*, pág. 711. No obstante, aun con carácter previo, la doctrina comenzó cuestionándose si la propia CE impone, aparte de las características del procedimiento, algún modelo para la articulación procesal de esa protección de doble vía (el contencioso-administrativo ordinario y el *amparo judicial*) o si dicha configuración debía ser decidida por el legislador. Al respecto, MARTÍNEZ ALARCÓN («Nota sobre la dualidad de vía (alternatividad) para la protección de los derechos fundamentales en el contencioso-administrativo», *Revista de Estudios Políticos*, núm. 107, enero-marzo de 2000, págs. 216 a 218) resume tres posturas diferentes: una primera, defendida por CARRILLO, M. [«La tutela de los derechos fundamentales por los Tribunales ordinarios». (La aplicación de la Ley 62/1978, de 26 de diciembre, de Protección Jurisdiccional de los Derechos Fundamentales de la Persona)», *Centro de Estudios Constitucionales*, Madrid, 1995, pág. 61], para quien la posibilidad del recurrente de optar por el contencioso-administrativo ordinario o por el amparo judicial para la defensa de sus derechos fundamentales derivaría directamente del texto constitucional. Para el autor, en tanto que dicha opción garantizaría de forma más eficaz el derecho a la tutela judicial efectiva (en su vertiente de derecho de acceso a la jurisdicción), sería una manifestación del art. 24.1 CE. Además, a su juicio, el art. 53.2 atribuiría al recurrente una segunda opción para la protección de sus derechos fundamentales frente a una primera ejercitable a través de las vías jurisdiccionales ordinarias: la del recurso de amparo ante el TC. De acuerdo con una segunda posición, el procedimiento preferente y sumario previsto en el art. 53.2 de la CE sería de utilización preceptiva si el *petitum* de la demanda tiene por objeto la protección de derechos fundamentales. En dicho caso, se excluiría la posibilidad de que el recurrente acudiera a los procedimientos ordinarios de las diferentes ramas jurisdiccionales. Sin embargo, entre ambas posturas doctrinales, MARTÍNEZ ALARCÓN propone una tercera interpretación conforme a la cual de los arts. 24.1 y 53.2 de la CE no pueden extraerse elementos suficientes para afirmar que la misma imponga la doble vía para la protección de los derechos fundamentales en el contencioso-administrativo, pero tampoco para mantener la necesidad de una única vía para la defensa de los derechos fundamentales –el amparo judicial del art. 53.2–, debiendo ser el legislador el que decida qué mecanismos de acceso a la jurisdicción garantiza de modo más eficaz el derecho –de configuración legal, según la citada autora– a la tutela judicial efectiva en el ámbito de los derechos fundamentales, respetándose, en todo caso, el límite del contenido esencial de los mismos que recoge el art. 53.1 CE.

12 La resolución de los recursos tramitados por el procedimiento especial para la protección de los derechos fundamentales de la persona tiene carácter *prioritario* respecto al resto (conforme establece el art. 53.2 CE) y, así, el art. 114.3 de la LJCA establece que “*a todos los efectos, la tramitación de estos recursos tendrá carácter preferente*”. Por su parte, la aplicación del principio de sumariedad a este procedimiento tiene como consecuencia la eliminación o agrupación de algunos de los trámites establecidos para el procedimiento en primera o única instancia (como la inexistencia de conclusiones y vista) y la disminución de todo los plazos (interposición del recurso, requerimiento, formalización de la demanda, sentencia). FUERTES LÓPEZ, F. J.: “El procedimiento especial de protección de los derechos fundamentales de la persona”, en A.A.V.V.: *Grandes Tratados. Practicum Proceso Contencioso-Administrativo 2015*, Ed. Aranzadi, 2014.

13 “*Para la interposición de estos recursos no será necesaria la reposición ni la utilización de cualquier otro recurso previo administrativo*”.

posibilidad de interponer potestativamente un recurso administrativo, lo que evidencia que la vía previa administrativa no tiene carácter obligatorio^{14 y 15}.

Cabe plantearse, no obstante, si es posible abordar la misma *litis* en vía contencioso-administrativa por ambos cauces procesales –el común y el especial–, bien de forma *alternativa*, bien de forma *coetánea* o bien de modo *sucesivo*.

2.1 ¿Es posible el uso *alternativo, simultáneo o sucesivo* de los procedimientos contencioso-administrativos *común y especial* en materia de derechos fundamentales? Sobre la extensión del objeto del amparo judicial ordinario al examen de cuestiones de *legalidad ordinaria*.

El recurrente puede optar de forma alternativa por uno y otro proceso contencioso-administrativo. Si se decanta por el *común* –no determinado por los rasgos de *preferencia* y *sumariedad*–, podrá hacer valer cuestiones tanto de *legalidad ordinaria* (entendiendo por tales el control jurisdiccional acerca de cómo se han aplicado las normas no constitucionales en relación con el acto recurrido) como de derechos fundamentales. No obstante, en este caso, como hemos visto, solo podría acudir a la vía judicial una vez agotada previamente la administrativa. Por otra parte, tendría la posibilidad de usar el procedimiento *especial* justo desde que se produzca la efectiva lesión del derecho fundamental sin necesidad de que concluya la vía administrativa. En este caso se atenderá a plazos más breves y a hitos procesales diversos a los del proceso común, pero no podrá plantear vulneraciones de mera legalidad ordinaria salvo que acredite que estas suponen realmente un menoscabo efectivo de los derechos fundamentales alegados¹⁶.

Aunque la regulación legal es insuficiente y no ofrece una solución congruente sobre el problema de la articulación de ambos procedimientos como recursos previos al constitucional de amparo, la relación de *alternatividad* entre los dos procedimientos para la protección de los derechos fundamentales encontró su fundamento en la Disposición Transitoria Segunda de la LOTC, cuyo contenido tenía, como corresponde a una disposición de esta naturaleza, un carácter temporal: “*En cuanto no sean desarrolladas las previsiones del artículo cincuenta y tres, dos de la Constitución para configurar el procedimiento judicial de protección de los derechos y libertades fundamentales, se entenderá que la vía judicial previa a la interposición del recurso de amparo será la contencioso-administrativa ordinaria o la configurada en la Sección segunda de la Ley sesenta y dos/mil novecientos setenta y ocho (...)*”¹⁷. Aunque haya desaparecido el presupuesto que justificaba esa posibilidad de optar, esta subsistiría puesto que tampoco la regulación

14 GARCÍA-OVIES SARANDESES, I.: «El procedimiento de protección de los derechos fundamentales y el recurso de amparo», en A.A.V.V.: *Estudios sobre el proceso contencioso-administrativo en materia tributaria*, MERINO JARA, I., LUCAS DURÁN, M. y ALONSO MURILO, F. (Coords.), op. cit., pág. 716.

15 En este sentido también, las sentencias del Tribunal Supremo de 15 de junio de 1993 y 26 de octubre de 1994, al declarar la última de ellas “*que la no necesaria del recurso de reposición y demás recursos administrativos, así como la denuncia de mora, a que se refiere la Ley 62/78, debe interpretarse en el sentido de que la previa interposición de aquellos recursos administrativos, cuando así proceda de acuerdo con las reglas del proceso contencioso-administrativo, tiene carácter potestativo para el actor*”. SÁNCHEZ ADSUAR, M.: «El proceso especial en materia de Derechos Fundamentales en el ámbito de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa», op. cit., págs. 871 y 872.

16 CARA FUENTES, E. I.: *El amparo judicial de los Derechos fundamentales ante los Tribunales de lo Contencioso-Administrativo*, Ed. Fundación de Asesores Locales, 2016, pág. 32.

17 El empleo en dicha Disposición de la conjunción disyuntiva “o” para separar las dos teóricamente posibles vías judiciales procedentes previas al recurso de amparo constitucional demostraría, a juicio de GARBERÍ LLOBREGAT, que la utilización del proceso contencioso-administrativo ordinario o del proceso contencioso-administrativo especial constituía un *ius electionis* conferido por el ordenamiento a aquellas personas que considerasen afectados sus derechos fundamentales, finalizado el cual sin obtener satisfacción podría acudir al TC en demanda de amparo. GARBERÍ LLOBREGAT, J.: «Sobre la censurable posibilidad de interponer simultáneamente el proceso administrativo ordinario y el especial para la protección de los derechos fundamentales previamente al recurso de amparo», *Diario La Ley*, núm. 6589, Sección Documento on-line, 2006, pág. 7 y sigs.



Si el recurrente decidiera en primer lugar acudir a la vía común y, una vez obtenida resolución definitiva en ella, quisiera entablar la vía judicial, aun alegando motivos distintos y fundamentándose en presuntas vulneraciones de derechos fundamentales, ese recurso especial resultaría extemporáneo

del nuevo procedimiento en la LJCA dispone que deba utilizarse preceptivamente el mismo siempre que se invoque la vulneración de derechos fundamentales¹⁸.

Desde su sentencia núm. 23, de 20 de febrero de 1984, el TC ha estimado, sin embargo, que cabe el planteamiento de forma *simultánea* del proceso administrativo especial de amparo y del proceso administrativo ordinario (siendo, en estos casos, el primero de ellos el que cumplimentaría la exigencia de agotamiento de la vía judicial previa)¹⁹, posibilidad que se ha visto secundada, asimismo, por la fuerza vinculante de la jurisprudencia del máximo intérprete de la CE, el TS. Para el Alto Tribunal, en ese caso, si un proceso repitiera la misma fundamentación del otro, se daría la excepción de litispendencia o de cosa juzgada. De igual modo, si el proceso de amparo judicial fuera desestimado, el recurso seguido por el proceso común debería limitarse o bien a las cuestiones de legalidad ordinaria o bien, si en esta vía también se alegó vulneración de algún derecho fundamental, a determinar entonces esa supuesta lesión, pero siempre que dicha concreta lesión no hubiese sido resuelta en el recurso de amparo judicial previamente concluido²⁰.

A pesar de su admisión jurisprudencial, el uso en paralelo de ambas vías procesales no siempre sería posible en la práctica, pues el procedimiento común exige agotar la vía administrativa y el especial no; además, debe tenerse en cuenta el sistema específico de plazos diseñado en el art. 115.1 de la LJCA para el proceso especial ya que, como señala CARA FUENTES, la presentación de un recurso no interrumpe el cómputo del plazo para la prescripción del otro, ni tampoco hay posibilidad de “*reserva*” del derecho a ejercer las acciones en vía común. Estos argumentos impedirían, asimismo, el uso *sucesivo* de los dos procesos. En efecto, si el recurrente decidiera en primer lugar acudir a la vía común y, una vez obtenida resolución definitiva en ella, quisiera entablar la vía judicial, aun alegando motivos distintos y fundamentándose en presuntas vulneraciones de derechos fundamentales, ese recurso especial resultaría extemporáneo²¹.

18 GARCÍA-OVIES SARANDESES, I.: «El procedimiento de protección de los derechos fundamentales y el recurso de amparo», en A.A.V.V.: *Estudios sobre el proceso contencioso-administrativo en materia tributaria*, MERINO JARA, I., LUCAS DURÁN, M. y ALONSO MURILO, F. (Coords.), op. cit., pág. 713. Para CATALINA BENAVENTE, la Ley 29/1998, al dar cumplimiento al mandato del art. 53.2 de la CE, en sintonía con lo dispuesto en la Disposición Transitoria 2ª. 2 de la LOTC, debería, sin embargo, haber establecido la imposibilidad de que la protección de los derechos fundamentales se pudiera solicitar indistintamente mediante el proceso común o mediante el especial de los arts. 114 a 122 bis de la LJCA. CATALINA BENAVENTE, Mª. A.: *El Tribunal Supremo y la tutela de los derechos fundamentales. El recurso de casación y el art. 53.2 CE*, Ed. Tirant Lo Blanch, 2010, 1ª edición, epígrafe 4.1, citado en CARA FUENTES, E. I.: *El amparo judicial de los Derechos fundamentales ante los Tribunales de lo Contencioso-Administrativo*, op. cit., págs. 30 y 31. (modificada por última vez por acuerdo plenario de 19 de diciembre de 2014).

19 En la citada sentencia se planteó el caso de un recurrente que, antes de formular su demanda de amparo, se había decantado por agotar simultáneamente dos procesos administrativos con el mismo objeto: el especial, regulado en la Ley 62/1978, y el ordinario, entonces regulado por la LJCA de 1956, arguyendo en ambos los mismos hechos e introduciendo modificaciones tan solo en lo tocante a su calificación jurídica. A instancias del Ministerio Fiscal, se suscitó la posible inadmisibilidad del recurso de amparo por indebido agotamiento de la vía judicial procedente, alegación esta a la que la mencionada sentencia respondió lo siguiente: “(...) en el presente caso el actor ha seguido la vía contencioso-administrativa regulada en la sección segunda de la Ley 62/1978 (arts. 6 a 10) que no exige la utilización de recursos de reposición o cualquier otro previo (art. 7.1), y cuyo ámbito, según ha señalado reiteradamente el Tribunal Supremo, se circunscribe a la tutela de los derechos y libertades fundamentales, sin que en el seno de la misma sea procedente efectuar un examen de los vicios de legalidad en que puede incurrir el acto impugnado. Siendo esto así, no cabe duda de que si el ciudadano opta por acudir a la vía de la Ley 62/1978 (sección segunda) para obtener la tutela de los derechos fundamentales, ello no obsta para que pretenda la nulidad del acto por vicios de legalidad, en la vía judicial correspondiente, previo agotamiento en su caso de los recursos que procedan” (FJ 2º). Esta doctrina se ha visto ratificada, a posteriori, por las SSTC 84/1987, de 29 de mayo, 42/1989, de 16 de febrero, o la más reciente sentencia núm. 216/2005, de 12 de septiembre.

20 Vid. SSTs de 18 de enero de 1996 (FD 2º), de 18 de enero de 1998 y de 24 de noviembre de 2004.

21 CARA FUENTES, E. I.: *El amparo judicial de los Derechos fundamentales ante los Tribunales de lo Contencioso-Administrativo*, op. cit., pág. 33.

En cualquier caso, la respuesta a la cuestión planteada depende de la concepción que se mantenga sobre el objeto del procedimiento especial. Para GARBERÍ LLOBREGAT y GONZÁLEZ NAVARRO –máximos exponentes de la tradicional restricción doctrinal y jurisprudencial de aquel–, la imposibilidad de uso simultáneo o sucesivo de ambas vías procedimentales viene directamente determinada por la nota de *sumariedad* del proceso ordinario de amparo, entendida aquella como la posibilidad de enjuiciar en este, única y exclusivamente, la parte del conflicto que afecte al ejercicio de los derechos fundamentales y libertades públicas, dejando fuera del mismo aquella otra eventual parte del objeto procesal que entrañe una lesión o cualesquiera normas integrantes de la *legalidad ordinaria*. Teniendo en cuenta, argumentan estos autores, que el objeto de los procesos que discurren ante los órganos judiciales se compone de *hechos* jurídicamente relevantes determinantes del litigio –constitucional, legal o reglamentario– (y no de *normas jurídicas*, cuya alegación no vincula a la actividad decisoria de los órganos judiciales), cuando los hechos litigiosos son los mismos, no resulta jurídicamente admisible tramitar dos procesos distintos, ni simultánea –por juego de la excepción de *litispendencia*– ni sucesivamente –por excepción de *cosa juzgada*–, aunque los mismos hechos puedan entrañar al mismo tiempo una lesión tanto a normas pertenecientes a la legalidad ordinaria como a las normas constitucionales reguladoras de los derechos fundamentales ²².

Para DE LA OLIVA, por el contrario, el procedimiento especial tendría el mismo objeto o finalidad que el ordinario –declarar que un acto o una disposición no son conformes a Derecho y anularlos o declararlos radicalmente nulos–, aunque siempre *sub specie* de violación de uno o de varios derechos fundamentales. Únicamente cabría excluir el examen de cuestiones de legalidad ordinaria cuando la existencia o inexistencia de una infracción de dicha legalidad careciera de relevancia a efectos de lesión o violación de un derecho fundamental ²³.

Por su parte, los órganos judiciales del orden contencioso, al amparo de la Ley 62/1978, han venido entendiendo tradicionalmente que a través del proceso especial exclusivamente podía analizarse si el acto impugnado vulneraba alguno de los derechos fundamentales que constituía su ámbito de protección, de modo que cualquier otra infracción del ordenamiento jurídico determinaba la desestimación del recurso interpuesto por dicha vía por considerar que se trataba de una cuestión de legalidad ordinaria y que, por tanto, debía dilucidarse en el procedimiento ordinario y no en el especial, cuyo ámbito de aplicación era más restrictivo ²⁴.

A nuestro juicio, como apunta también GARCÍA-OVIES SARANDESES ²⁵, cuanto más se admita la ampliación del objeto del procedimiento de amparo ordinario, incluyendo las cuestiones de legalidad vinculadas

22 GARBERÍ LLOBREGAT, J. y GONZÁLEZ NAVARRO, A.: *Práctica del recurso contencioso-administrativo para la protección de los derechos fundamentales de la persona (Comentarios, formularios y casos prácticos)*, Ed. Civitas-Thomson Reuters, 2013, págs. 32 a 34. A diferencia de lo que sucede con los procesos sumarios ordinarios (como el "interdicto" de obra nueva o de obra ruinoso) –abundan los autores–, donde la razón de ser del ulterior acceso a un proceso plenario se sostiene sobre una ampliación de hechos litigiosos que, por razones de urgencia en la obtención de un pronunciamiento judicial, no pudieron hacerse valer en el previo proceso sumario, "en los procesos sumarios de amparo, por el contrario, el fundamento del eventual proceso plenario simultáneo o sucesivo solo se sostendría sobre la base de un diferente punto de vista jurídico (en el proceso sumario, se habría hecho valer la lesión de un derecho fundamental, en tanto que en el proceso plenario se habría argumentado sobre la lesión a la legalidad ordinaria), lo que, por las razones antes apuntadas, resultaría jurídicamente inadmisibles". Para una panorámica de los complejos escenarios procesales y de los problemas prácticos que podrían resultar de la acción simultánea de ambos procedimientos, vid. GARBERÍ LLOBREGAT, J.: «Sobre la censurable posibilidad de interponer simultáneamente el proceso administrativo ordinario y el especial para la protección de los derechos fundamentales previamente al recurso de amparo», *op. cit.*, págs. 7 y sigs.

23 DE LA OLIVA SANTOS, A.: «Sobre el objeto del proceso administrativo especial de protección de los derechos fundamentales», *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, núm. 2, 1990, pág. 978.

24 Este criterio se admitió, entre otras, en la STS de 19 de mayo de 1997 cuando afirmó que "es necesario empezar advirtiendo la existencia de una jurisprudencia reiterada de esta Sala que, en salvaguarda de la funcionalidad adecuada del proceso especial de la Ley 62/78, y en evitación del posible uso abusivo del mismo, aprovechando incorrectamente las ventajas de su carácter preferente, viene proclamando que no cabe debatir en el mismo cuestiones de legalidad ordinaria"; que no procede utilizar el proceso especial "cuando, para determinar la vulneración de un derecho fundamental, es preciso, previamente, emitir un juicio de legalidad ordinaria". SÁNCHEZ ADSUAR, M.: «El proceso especial en materia de Derechos Fundamentales en el ámbito de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa», *op. cit.*, pág. 878.

25 GARCÍA-OVIES SARANDESES, I.: «El procedimiento de protección de los derechos fundamentales y el recurso de amparo», en A.A.V.V.: *Estudios sobre el proceso contencioso-administrativo en materia tributaria*, MERINO JARA, I., LUCAS DURÁN, M. y ALONSO MURILO, F. (Coords.), *op. cit.*, pág. 716.

a la lesión de alguno de los derechos –como, además, ha admitido también algún pronunciamiento jurisprudencial²⁶, más se reduciría la necesidad de articular fórmulas que permitieran acudir subsidiariamente, y para garantizar la tutela judicial efectiva, al procedimiento ordinario²⁷. Tal tendencia *expansiva* en relación al objeto del procedimiento especial es rastreable en el espíritu mismo de la Ley 29/1998, que parece superar la rígida distinción entre *derechos fundamentales* y *legalidad ordinaria*²⁸. Efectivamente, la Exposición de Motivos de la LJCA alude a la necesidad de introducir al respecto importantes variaciones sobre la normativa vigente, “cuyo carácter restrictivo ha conducido, en la práctica, a un importante deterioro de esta vía procesal. La más relevante novedad es el tratamiento del objeto del recurso –y, por tanto, de la sentencia de acuerdo con el fundamento común de los procesos contencioso-administrativos, esto es, contemplando la lesión de los derechos susceptibles de amparo desde la perspectiva de la conformidad de la actuación administrativa con el ordenamiento jurídico. La Ley pretende superar, por tanto, la rígida distinción entre legalidad ordinaria y derechos fundamentales, por entender que la protección del derecho fundamental o libertad pública no será factible, en muchos casos, si no se tiene en cuenta el desarrollo legal de los mismos”.

No debe perderse de vista, además, que la tutela de muchos derechos fundamentales –aquellos de configuración legal (como el art. 23 CE en relación con el *status* de la función pública, o el art. 19 respecto a los extranjeros)– exigirá, forzosamente, analizar las normas legales ordinarias de desarrollo de su contenido para poder concluir si el acto administrativo impugnado vulnera alguna de las garantías constitucionales objeto de protección en el proceso especial.

2.2 Referencia al carácter *subsidiario* del recurso de amparo.

Como hemos visto, la interposición del recurso que tenga por objeto la tutela de derechos fundamentales es un requisito de admisibilidad para la posterior interposición del amparo constitucional. Del tenor del art. 53.2 CE se desprende inequívocamente que la *articulación* entre el proceso preferente y sumario que ha de discurrir ante los tribunales ordinarios y el recurso constitucional de amparo del que ha de conocer el TC es de naturaleza *subsidiaria*. Ello es así en la medida también en que el art. 43.1 LOTC dispone que “*Las violaciones de los derechos y libertades antes referidos originadas por disposiciones, actos jurídicos, omisiones o simple vía de hecho del Gobierno o de sus autoridades o funcionarios, o de los órganos ejecutivos colegiados de las comunidades autónomas o de sus autoridades o funcionarios o agentes, podrán dar lugar al recurso de amparo una vez que se haya agotado la vía judicial procedente*”, norma que impone agotar todos los medios de impugnación, ordinarios y extraordinarios, y siempre que se manifiesten de forma clara como medios adecuados de defensa frente a la lesión sufrida²⁹.

26 Vid. la sentencia de la Audiencia Nacional (en adelante AN) de 26 de diciembre de 2005.

27 Como acertadamente señala RODRÍGUEZ BEREJO, la división entre legalidad constitucional y legalidad ordinaria es muy difícil de trazar en la práctica. Una controversia en el plano de la legalidad se convierte en materia constitucional si de ella deriva la vulneración de un derecho fundamental, de manera que el juicio de legalidad acaba entrecruzándose, inevitablemente, con el juicio de constitucionalidad. RODRÍGUEZ BEREJO, A.: «La reforma del recurso de amparo», *op. cit.*, pág. 693.

28 De modo que: “(...) en su configuración actual, el procedimiento especial de los arts. 114 y siguientes LRJCA suele operar como antesala del recurso de amparo a sustanciar ante el Tribunal Constitucional y, en consecuencia, la propia naturaleza y objeto de este procedimiento determinará que en no pocas ocasiones, sea necesario cuestionar la constitucionalidad de aquellas disposiciones legales que, en última instancia, han servido de cobertura para perpetrar el menoscabo de un derecho fundamental”. BERBEROFF AYUDA, D.: «El procedimiento para la protección jurisdiccional de los derechos fundamentales de la persona en la jurisdicción contencioso-administrativa», epígrafe 1, en A.A.V.V.: *La protección jurisdiccional de los derechos. Actas del XI Congreso de la Asociación de Constitucionalistas de España*, Ed. Tirant Lo Blanch, 2015, citado por CARA FUENTES, E. I.: *El amparo judicial de los Derechos fundamentales ante los Tribunales de lo Contencioso-Administrativo*, *op. cit.*, pág. 27.

29 En palabras del TC: “(...) como postula el Abogado del Estado, “la subsidiariedad del proceso constitucional de amparo implica su improcedencia cuando exista cualquier otra vía que permita remediar la supuesta vulneración padecida en los derechos y libertades susceptibles de ser invocados ante este Tribunal” (STC 158/1995, de 6 de noviembre, FJ 2) y, por tanto, deben utilizarse todos los recursos que ofrecen las leyes vigentes, dirigidos a corregir o reparar la supuesta vulneración, es decir, agotar todos los medios de impugnación ordinarios o extraordinarios antes de acudir al amparo constitucional, como hemos venido insistentemente defendiendo (por ejemplo, y entre las más recientes, SSTC 173/1999, de 27 de septiembre, FJ 2; 4/2000, de 17 de enero, FJ 2; 52/2000, de 28 de febrero, FJ 3; y 86/2000, de 27 de marzo, FJ 2)” (STC núm. 156/2000, de 12 de junio, FJ 2º). Y en otra resolución: “En definitiva, según hemos dicho reiteradamente, la exigencia de agotar todos los recursos utilizables dentro de la vía judicial requiere agotar todos los medios de impugnación ordinarios o extraordinarios antes de acudir al amparo constitucional. Pero ello no obliga a utilizar todos los remedios imaginables, sino tan solo aquellos normales que de manera clara se manifiesten como ejercitables, esto es, aquéllos sobre los que no quepa duda respecto de su procedencia y de la posibilidad real y efectiva de interponerlos, así como de su adecuación para reparar la lesión de los derechos fundamentales invocados en la demanda de amparo, sin necesidad de efectuar complejos análisis jurídicos” (STC núm. 38/2016, de 13 de febrero, FJ 2º).



Cualquier persona que considere lesionado alguno de sus derechos fundamentales como consecuencia de la actuación de las Administraciones Públicas ha de acudir, en primer término, a los tribunales ordinarios y solo cuando, tras la tramitación íntegra del correspondiente proceso administrativo estime que dichos tribunales no han satisfecho su pretensión, podrá entonces acudir al proceso de amparo ante el TC.

De este modo, cualquier persona que considere lesionado alguno de sus derechos fundamentales como consecuencia de la actuación de las Administraciones Públicas ha de acudir, en primer término, a los tribunales ordinarios y solo cuando, tras la tramitación íntegra del correspondiente proceso administrativo (incluido el agotamiento de los recursos utilizables frente a la resolución final – apelación o casación, principalmente–), estime que dichos tribunales no han satisfecho su pretensión, podrá entonces acudir al proceso de amparo ante el TC. Si dicha persona decidiese interponer *per saltum* el recurso de amparo (esto es, sin acudir previamente a los tribunales ordinarios del orden jurisdiccional administrativo para instar ante ellos la incoación del oportuno recurso contencioso-administrativo), dicha demanda de amparo se haría acreedora, automáticamente, de un pronunciamiento de inadmisión por parte del TC³⁰.

El carácter subsidiario que tiene el recurso de amparo persigue dos presupuestos procesales para remediar la denuncia planteada. Por un lado, la exigencia de que sean los Tribunales ordinarios los que cumplan con su función de subsanar las lesiones constitucionales planteadas, al darles la ocasión de reparar dicha vulneración y, por otro, permitir al TC cumplir su función, dándole la posibilidad de enmendar la vulneración del derecho fundamental que se alega³¹.

3. Ámbito objetivo de la protección judicial y constitucional. Especial referencia a los derechos y libertades públicas fundamentales susceptibles de ser vulnerados a través de los procedimientos administrativos de carácter tributario.

El perímetro objetivo de derechos y libertades susceptibles de protección a través del procedimiento especial no aparece definido en la LJCA, sino en el art. 53 de la CE y es, pues, coincidente con el del recurso de amparo. El art. 114.1 de la LJCA desarrolla para el ámbito contencioso-administrativo la previsión del art. 53.2 de la CE, incluyendo en el objeto del procedimiento especial los arts. 15 a 29 de la CE, así como el principio de igualdad establecido en el art. 14 de la CE. Hay, no obstante, jurisprudencia –como desarrollaremos más adelante al referirnos a la problemática relativa a la protección constitucional de los principios de justicia tributaria del art. 31.1 de la CE– que explica que, puesto en cuestión un derecho constitucional, pero no de los incluidos entre los fundamentales, solo en la medida en que se relacione su vulneración con otro derecho que sí se incluya entre

30 GARBERÍ LLOBREGAT, J.: «Sobre la censurable posibilidad de interponer simultáneamente el proceso administrativo ordinario y el especial para la protección de los derechos fundamentales previamente al recurso de amparo», op. cit., pág. 7 y sigs. El TC ha defendido al respecto, reiteradamente (vid. la sentencia núm. 143/2003, de 14 de julio, FJ 2º), una doctrina de acuerdo con la cual *‘cuando se ha intentado la protección del derecho fundamental, y no se ha conseguido, hay que entender agotada la vía judicial previa, quedando expedita la vía constitucional. A tal fin, resultaría indiferente que la pretensión se haya frustrado con base en estimaciones procesales o en consideraciones de fondo, incluido el supuesto de que la jurisdicción haya declarado inadecuada la vía (...), pues también en este caso la decisión judicial estaría declarando que estima inexistente la vulneración de los derechos fundamentales invocados, y esta declaración es, precisamente, la que abre el cauce procesal subsidiario del recurso de amparo’*.

31 STC 139/2014, de 8 de septiembre (FJ 3º). SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E. Mª.: *El principio de igualdad en materia tributaria*, op. cit., pág. 89.

aquellos (como, por ejemplo, el del art. 14 de la CE) podría ser objeto de los procesos de amparo tanto judicial como constitucional³².

Debe precisarse que el análisis de la jurisprudencia recaída en esta materia, tanto bajo la regulación de la Ley 62/1978 como de la actual LJCA, revela que el número de los derechos fundamentales que han sido invocados o son susceptibles de invocarse en materia tributaria es, como veremos de inmediato, reducido. Llama la atención, por el contrario, la intensa doctrina de jurisprudencia constitucional que ha recaído sobre el art. 14 de la CE mediante el recurso de amparo. Nos encontramos ante uno de los preceptos más invocados en los recursos de amparo presentados por los ciudadanos ante el TC, solo superado por el art. 24 de la CE (que aparece referido en prácticamente todas las sentencias recaídas en el procedimiento especial), referente a la *tutela judicial efectiva*.

Mención aparte merece, como cuestión íntimamente relacionada con el catálogo de derechos amparados por los cauces procesales examinados, la (notable) ampliación llevada a cabo –como una de sus principales novedades– por la LJCA del objeto del recurso contencioso-administrativo (actuaciones de las Administraciones Públicas capaces de lesionar los derechos fundamentales de las personas), tanto del ordinario como del especial, a los supuestos de *vía de hecho* –modalidad de actividad administrativa impugnable donde se subsumen mayoritariamente, como veremos, las actuaciones de aplicación de los tributos vulneradoras de derechos–³³ y a la *inactividad* de la Administración pública (art. 25.2 LJCA), de conformidad con lo señalado en el art. 25.2 de la Ley Jurisdiccional, que despejó de este modo las dudas que se planteaban en la Ley 62/1978, que únicamente se refería en su art. 6.º a la posibilidad de interponer recurso contencioso-administrativo a través del procedimiento previsto en la norma contra “*los actos de la Administración pública, sujetos a Derecho administrativo que afecten al ejercicio de los derechos fundamentales de las personas*” mencionados en la Ley³⁴.

Finalmente, para concluir esta introducción, cabría plantearse si la vulneración de los derechos y libertades fundamentales contemplados en la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea –que poseen una plena proyección en materia tributaria– puede ser invocada en el procedimiento

32 Como refiere la SAN de 26 de diciembre de 2005 (FJ 3º): “*se alega la inadecuación del procedimiento elegido puesto que el art. 31.1 CE se encuentra recogido en el Título I, pero en la Sección Segunda del Capítulo Segundo, y por tanto fuera de la protección especial y sumaria de los derechos recogidos en el art. 53.2 de la CE. Solamente en la medida en que la actora relaciona la infracción del contenido de este artículo con el art. 14 de la CE, podría ser objeto de examen en este procedimiento, y la determinación de la inadecuación o no del procedimiento llegará cuando se estudie la cuestión de fondo y pueda afirmarse si se ha producido o no la conculcación del derecho fundamental de trato igualatorio*”. Por su parte, en el FD 11º establece: “*(...) está denunciando ante este Tribunal (...) un supuesto de discriminación por indeferenciación que (...) no forma parte del contenido constitucional al derecho a la igualdad*”. CARA FUENTES, E. I.: *El amparo judicial de los Derechos fundamentales ante los Tribunales de lo Contencioso-Administrativo*, op. cit., pág. 24.

33 Las vías de hecho han sido definidas por la STC 160/1991, de 18 de julio, “*como conductas o comportamientos de la Administración que revelan concluyentemente una decisión administrativa previa y que se dan, sobre todo, en las actuaciones que llevan aparejada el uso de la fuerza y la coacción, donde muchas veces la ejecución misma se presenta como la única exteriorización de la voluntad administrativa*”. Son, pues, actuaciones materiales de la Administración que, por estar desprovistas de cobertura formal externa o ser dictadas por órgano incompetente, adolecen de nulidad radical o de pleno derecho (SSTS de 1 de junio de 1985 y 28 de diciembre de 1990), posibilitándose incluso contra ellas la utilización de técnicas de oposición expresamente vedadas en los casos de actuaciones administrativas formalmente correctas (técnicas tales como los interdictos de retener o recobrar, excluidos con carácter general). GARBERÍ LLOBREGAT, J. y GONZÁLEZ NAVARRO, A.: *Práctica del recurso contencioso-administrativo para la protección de los derechos fundamentales de la persona (Comentarios, formularios y casos prácticos)*, op. cit., pág. 73. doméstico, o ambas cosas (rigiendo preferentemente los acuerdos que hayan estipulado).

34 En dicha extensión trasluce el cambio en la concepción del recurso contencioso-administrativo que ha tratado de incorporar la LJCA, superando, como se indica en su Exposición de Motivos, “*la tradicional y restringida concepción del recurso contencioso-administrativo como una revisión judicial de actos administrativos previos, y de abrir definitivamente las puertas para obtener justicia frente a cualquier comportamiento ilícito de la Administración*”.

especial sobre derechos fundamentales de los arts. 114 a 122 de la LJCA³⁵. Sin perjuicio de que el juez de los derechos fundamentales pueda elevar cuestión prejudicial ante el Tribunal de la Unión en caso de dudas sobre la interpretación de los derechos fundamentales de la Carta, para DE MIGUEL CANUTO la respuesta a esta cuestión debe ser forzosamente positiva, además de por la semejanza en identidad y contenido de estos derechos fundamentales respecto de los comprendidos en la CE, en virtud del *principio de equivalencia* (integrante de la carta de derechos), que implica que la regulación interna de los recursos de protección de los derechos subjetivos reconocidos en las normas de la Unión –que corresponde llevar a cabo al Estado– no puede ser menos favorable que la de los recursos semejantes de naturaleza interna, lo que tiene como consecuencia la ampliación del ámbito de aplicación del procedimiento especial de protección de los derechos fundamentales para abarcar la protección de los derechos fundamentales de la Carta³⁶.

Puede afirmarse que los derechos recogidos en la Carta Europea de Derechos Fundamentales, interpretados de acuerdo con la jurisprudencia del TEDH y del propio TJUE, se integran en nuestro ordenamiento tributario y complementan los derechos de los contribuyentes recogidos en nuestra legislación interna (esto es, la CE, la LGT y normativa de desarrollo), resultando invocables en el marco de procedimientos tributarios y jurisdiccionales nacionales allí donde sea de aplicación el Derecho de la UE³⁷.

3.1 Los derechos a la intimidad, a la inviolabilidad del domicilio y a la no autoincriminación.

El art. 18.1 de la CE garantiza el derecho al honor, a la intimidad personal y a la propia imagen. Su apartado segundo establece por su parte que “*El domicilio es inviolable*”, precisando que “*Ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito*”. Finalmente, el apartado tercero protege el “*secreto de las comunicaciones*”. Se trata todos ellos de los derechos fundamentales directamente vinculados con la materia tributaria que más han sido invocados –como consecuencia de actuaciones *de hecho* que se llevan a cabo en el curso de los procedimientos tributarios– en el procedimiento especial de protección de derechos fundamentales³⁸.

Por lo que se refiere a la *inviolabilidad del domicilio* –derecho constitucional clásico, que ha estado presente en todos los textos constitucionales españoles–, este principio posee su reflejo en nuestras leyes tributarias cuando se exige, en el art. 113 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), en los procedimientos de aplicación de los tributos la obtención del oportuno mandamiento judicial para la entrada en el “*domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario*”, concepto este de domicilio constitucionalmente protegido que se ha extraído del texto

35 Tal sería el caso, por ejemplo, del principio de *ne bis in idem* recogido en el art. 50 de la Carta Europea de Derechos Fundamentales y en el art. 4 del Protocolo 7 del Convenio Europeo para la protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales de 4 de noviembre de 1950 (en adelante CEDH), que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea –en adelante TJUE– declaró, en su sentencia de 26 de febrero de 2013, C-617/10, asunto *Aklagaren y Akerberg Fransson*, aplicable de modo directo en el marco de procedimientos tributarios nacionales por fraude fiscal. Vid. CALDERÓN ORTEGA, J. M.: “El TJUE confirma la aplicación del derecho fundamental de *ne bis in idem* en el marco de litigios tributarios”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 11/2013, pág. 1.

36 DE MIGUEL CANUTO, E.: “Metodología en la definición y en la protección de los derechos fundamentales de la Unión Europea”, *Tribuna Fiscal*, núm. 255, enero de 2012, pág. 18. No puede dejar de reconocerse que, en muchos casos, los derechos y garantías reconocidos en nuestra legislación interna otorgan una protección coincidente o incluso superior a la que resulta de la Carta Europea de Derechos Fundamentales o de la propia interpretación que ha hecho el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (en adelante TEDH) del CEDH en materia tributaria. Ahora bien, debe tenerse en cuenta que, en determinadas ocasiones, esta normativa internacional y europea puede superar el umbral de protección doméstico, en cuyo caso, como bien ha indicado el TJUE (*vid.* sentencia de 26 de febrero de 2013, C-617/10, asunto *Aklagaren y Akerberg Fransson*), la normativa nacional debe quedar inaplicada, prevaleciendo la mayor protección otorgada por el Derecho de la Unión Europea.

37 CALDERÓN ORTEGA, J. M.: “El TJUE confirma la aplicación del derecho fundamental de *ne bis in idem* en el marco de litigios tributarios”, *op. cit.*, pág. 5.

38 GARCÍA-OVIES SARANDESES, I.: «El procedimiento de protección de los derechos fundamentales y el recurso de amparo», en A.A.V.V.: *Estudios sobre el proceso contencioso-administrativo en materia tributaria*, MERINO JARA, I., LUCAS DURÁN, M. y ALONSO MURILO, F. (Coords.), *op. cit.*, pág. 719.

constitucional, que era inexistente en la anterior LGT, que debe distinguirse de los de *residencia* y *domicilio fiscal*³⁹ y que carece de definición legal, por lo que habrá de seguir construyéndose, como hasta ahora se ha hecho, en sede jurisprudencial⁴⁰.

En el ámbito de la Administración tributaria, los límites al derecho a la inviolabilidad del domicilio pueden afectar tanto a la actividad inspectora como al procedimiento recaudatorio en vía de apremio⁴¹. Dentro del procedimiento inspector se ha suscitado reiteradamente la necesidad de limitar los casos de entrada en fincas, locales de negocio o establecimientos donde se desarrollen actividades, para los que es suficiente “la autorización escrita de la autoridad administrativa”, de aquellos otros en los que esos mismos lugares constituyen domicilio *constitucionalmente protegido* y disponen de una protección especial⁴² y⁴³. Por lo que se refiere al caso concreto de las *personas jurídicas*, la STS de 23 de abril de 2010 declaró, en aplicación de la doctrina constitucional sobre delimitación del ámbito espacial de protección domiciliaria efectuada por el TC, que tienen la consideración de *domicilio* a efectos de la protección constitucional otorgada por el art. 18.2 de la CE los espacios que requieren de reserva y no intrusión de terceros por razón de la actividad que en ellos se realiza, esto es, los lugares utilizados por representantes de la persona jurídica para desarrollar sus actividades internas, bien porque en ellos se ejerza la habitual dirección y administración de la entidad, bien porque sirvan de custodia de documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento, y todo ello con independencia de que sea el domicilio fiscal, la sede principal o la sede secundaria, exigiéndose, en estos casos, la autorización judicial o el consentimiento del interesado⁴⁴.

- 39 La *residencia* es el punto de conexión que determina la aplicación de las leyes tributarias a las personas naturales o jurídicas. Es también el que determina las modalidades de sujeción a los impuestos que en nuestro Ordenamiento tienen el carácter de personales. Por *domicilio fiscal* entendemos el espacio físico en el que las leyes despliegan sus efectos, donde se producen las relaciones entre la Administración tributaria y los obligados tributarios en orden a la aplicación de los tributos. Este sentido es el que ofrece el concepto de domicilio recogido en el art. 48 de la LGT: “El domicilio fiscal es el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria”.
- 40 Para un análisis en profundidad de la proyección del concepto de *domicilio constitucionalmente protegido* en el ámbito tributario, vid. ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: *La inviolabilidad del domicilio ante la Inspección de los Tributos*, Ed. La Ley, Madrid, 2007.⁴¹ Como concreta NAVARRO FAURE, los problemas que plantea el art. 18.2 de la CE de cara a la actuación tributaria son de diversa índole: el posible conflicto entre los principios de autotutela administrativa e inviolabilidad del domicilio, la determinación de la competencia del juez que ha de otorgar la autorización para la entrada en el domicilio, el ámbito subjetivo y objetivo que protege el art. 18.2 de la CE y, por último, el procedimiento de entrada y registro en el domicilio constitucionalmente protegido. NAVARRO FAURE, A.: «El domicilio constitucionalmente protegido en la Ley General Tributaria», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 138, 2008, pág. 7.
- 41 Como concreta NAVARRO FAURE, los problemas que plantea el art. 18.2 de la CE de cara a la actuación tributaria son de diversa índole: el posible conflicto entre los principios de autotutela administrativa e inviolabilidad del domicilio, la determinación de la competencia del juez que ha de otorgar la autorización para la entrada en el domicilio, el ámbito subjetivo y objetivo que protege el art. 18.2 de la CE y, por último, el procedimiento de entrada y registro en el domicilio constitucionalmente protegido. NAVARRO FAURE, A.: «El domicilio constitucionalmente protegido en la Ley General Tributaria», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 138, 2008, pág. 7.
- 42 GARCÍA-OVIES SARANDESES, I.: «El procedimiento de protección de los derechos fundamentales y el recurso de amparo», en A.A.V.V.: *Estudios sobre el proceso contencioso-administrativo en materia tributaria*, MERINO JARA, I., LUCAS DURÁN, M. y ALONSO MURILO, F. (Coords.), op. cit., pág. 720.
- 43 Especialmente conflictiva nos parece la previsión contenida en el art. 172.5 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, que otorga la posibilidad a los órganos de la Inspección de *permanecer*, con el objeto de adoptar las medidas cautelares a las que se refiere el art. 146 LGT, en el domicilio una vez que su titular hubiese procedido a revocar el consentimiento que en su momento otorgó. Para ÁLVAREZ MARTÍNEZ, dicha posibilidad choca frontalmente con el mandato del art. 18.2 de la CE, que impediría no solo las entradas y registros llevados a cabo en un domicilio sin el consentimiento de su titular o al amparo de una autorización judicial, sino también la permanencia en él en idénticas condiciones. ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: «La adopción de medidas cautelares al hilo de las intromisiones practicadas por los órganos de la Inspección de los tributos en el domicilio de los obligados tributarios: la dudosa constitucionalidad de alguna de las previsiones contenidas en el nuevo Reglamento de Gestión, Inspección y Aplicación de los tributos», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 11/2007, págs. 2 y 3.
- 44 CHECA GONZÁLEZ, C.: «La inviolabilidad fiscal del domicilio de las personas jurídicas», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 19/2010, págs. 3 y 6. En dicha sentencia se recogió, sin embargo, un Voto Particular emitido por un Magistrado, y al que se adhieren otros ocho más, en el que se manifestaba que en el supuesto concreto resuelto por esta sentencia no se apreciaba la necesidad de contar con mandamiento judicial que autorizara la entrada en la sede de la entidad inspeccionada, afirmando a este respecto que ello era así porque el local al que tuvo acceso la Inspección tributaria solo albergaba la documentación contable y en él se desarrollaba una cierta actividad laboral relacionada con aquella, pero no había quedado probado que en él se adoptasen “las decisiones fundamentales relacionadas con la actividad empresarial o con secretos comerciales e industriales que pertenecieran a la estricta reserva de la persona jurídica”.

En relación al *derecho a la intimidad*, la práctica totalidad de la doctrina tributarista que se ha ocupado de esta garantía constitucional, partiendo de una concepción de la misma en su vertiente de *libertad negativa* (es decir, como la facultad de preservar del conocimiento ajeno, ya sea de los poderes públicos o de los particulares, aquellos ámbitos, datos o informaciones que merecen la calificación de *íntimos* desde una perspectiva constitucional –incluidos los datos o informaciones con trascendencia tributaria frente al Fisco) y del hecho de que el TC, con fundamento en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos establecido en el art. 31.1 de la CE, negara en su sentencia 110/1984 que la exigencia de aportar “*certificaciones relativas a las operaciones activas y pasivas de las cuentas en determinados establecimiento de crédito*” desconociera el derecho a la intimidad personal y familiar garantizado en el art. 18.1 de la CE, llegándose a la conclusión de que, cuando la Administración tributaria reclama de un obligado tributario información económica, el TC realiza una ponderación de bienes cuyo resultado es que el deber de contribuir prevalece frente al derecho a la intimidad⁴⁵.

Como señala SESMA SÁNCHEZ, el escaso éxito del derecho a la intimidad como límite oponible frente a las potestades de obtención de información tributaria viene dado por “*la delimitación estricta del concepto de intimidad que resulta protegida constitucionalmente*”⁴⁶. Lo anterior se deriva del art. 93.5 de la LGT cuando establece que “*La obligación de los demás profesionales de facilitar información con trascendencia 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 o familiar*”⁴⁷.

La invocación del *derecho a la tutela judicial efectiva* como derecho susceptible de protección a través del procedimiento especial en materia de derechos fundamentales en el ámbito de la jurisdicción contencioso-administrativa resulta especialmente conflictiva pues, según reiterada jurisprudencia del TC, “*las garantías del artículo 24 de la Constitución son predicables respecto de los procedimientos jurisdiccionales y respecto de los administrativos de naturaleza sancionadora en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto*”⁴⁸. Especialmente problemático resulta, en este sentido, el *derecho –fundamental– a no autoincriminarse o autoinculparse*, una de las principales garantías procesales en materia penal, en un sentido amplio, y que hoy en día extiende sus efectos al Derecho administrativo sancionador. Consagrado en la siguiente fórmula contenida en el art. 24.2 de la CE: “*Asimismo, todos tienen derecho (...) a no declarar contra sí mismo, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia*” –así como por el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de 19 de diciembre de 1966 y el CEDH (ambos ratificados por España)–⁴⁹, la jurisprudencia del TC sobre su alcance en un procedimiento tributario ha sido

45 AGUALLO AVILÉS, Á.: “Aproximación al contenido constitucional de los derechos a la intimidad y a no autoincriminarse: una interpretación constitucional de las SSTC 110/1984 y 76/1990”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 21/2003, pág. 2.

46 SESMA SÁNCHEZ, B.: La obtención de información tributaria, Ed. Aranzadi-Aedaf, 2001, pág. 185, citado por GARCÍA-OVIES SARANDESES, I.: «El procedimiento de protección de los derechos fundamentales y el recurso de amparo», en A.A.V.V.: *Estudios sobre el proceso contencioso-administrativo en materia tributaria*, MERINO JARA, I., LUCAS DURÁN, M. y ALONSO MURILO, F. (Coords.), op. cit., pág. 721.

47 En sentencia de 15 de diciembre de 2014, el TS confirmó que Hacienda podía solicitar a un colegio privado las facturas emitidas a un padre por los gastos de enseñanza, manutención y actividades extraescolares de sus hijos sin que la remisión de dichas facturas por parte del centro supusiera la vulneración de los derechos fundamentales a la intimidad o a la protección de datos de carácter personal. La Sala consideró que la información facilitada poseía relevancia económica y se obtuvo en virtud de una habilitación legal específica, al ajustarse a la que, conforme al art. 93 de la LGT, puede ser recabada por la Agencia Tributaria. GÓMEZ VARELA, E.: “La solicitud por Hacienda de facturas de escolarización no vulnera el derecho a la intimidad”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 9/2016.

48 GARCÍA-OVIES SARANDESES, I.: «El procedimiento de protección de los derechos fundamentales y el recurso de amparo», en A.A.V.V.: *Estudios sobre el proceso contencioso-administrativo en materia tributaria*, MERINO JARA, I., LUCAS DURÁN, M. y ALONSO MURILO, F. (Coords.), op. cit., pág. 722.

49 En efecto, el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos proclama como derechos de toda persona acusada de un delito durante el proceso, entre otros, la no autoinculpación, y en su art. 14.3 g) establece el derecho a no ser obligado a declarar contra sí mismo ni a confesarse culpable. Por su parte, el CEDH no lo consagra de manera expresa, pero el TEDH lo considera incluido en el núcleo del *derecho a un proceso equitativo*, establecido en el art. 6, uno de los preceptos más utilizados a la hora de alegar una vulneración del Convenio por parte de las autoridades estatales, y ello a pesar de que su aplicación en el ámbito tributario aparece limitada por el carácter público de la obligación tributaria.

muy restrictiva y no enteramente conforme con la del TEDH. Se trata de problema complejo en el que, como señala SIMÓN ACOSTA, ha de buscarse un equilibrio justo entre el derecho de la Hacienda pública a obtener los datos necesarios para liquidar el impuesto y el derecho fundamental de toda persona a guardar silencio cuando se le imputa un delito o una infracción administrativa. La solución legal hasta ahora amparada por la doctrina del TC recibe constantes críticas de la doctrina científica, pues la simple separación formal de procedimientos con aportación al procedimiento sancionador de las pruebas y documentación acumuladas en el procedimiento tributario no garantiza, como es obvio, el derecho a guardar silencio frente a la Administración cuando persigue a un presunto infractor que fue obligado, bajo amenaza de sanción, a declarar contra sí mismo en la fase de liquidación del tributo⁵⁰.

3.2. La cuestión de la protección constitucional de los principios de justicia tributaria del art. 31.1 de la Constitución. El caso específico del derecho a la igualdad tributaria.

El art. 31.1 de la CE se encuentra situado dentro del Capítulo II (*"derechos y libertades"*) del Título I. En consecuencia, es una norma directamente aplicable por todos los poderes públicos –incluidos los Tribunales–, sin que esa aplicabilidad se encuentre condicionada a su desarrollo por Ley, como ocurre con los llamados principios rectores de la política social y económica contenidos en el Capítulo III del Título I de la Norma Fundamental (art. 53.1 y 53.3 de la CE)⁵¹. Sin embargo, el art. 31.1 de la CE se encuentra colocado en la Sección 2ª (*"De los derechos y deberes de los ciudadanos"*) del Capítulo II del Título I. Por ello, podría parecer que la tutela de los principios tributarios recogidos en dicho precepto no podría llevarse a cabo a través del proceso contencioso-administrativo de la Ley 29/1998 y del ulterior recurso de amparo (sin perjuicio de que pudiera motivarse la interposición de un *recurso de inconstitucionalidad* o la *cuestión de inconstitucionalidad* contra las leyes y disposiciones normativas con fuerza de ley). No obstante, como veremos más adelante, el TC contempla la posibilidad de fundar un recurso de amparo en la infracción de los principios tributarios recogidos en el art. 31.1 de la CE⁵².

En este sentido, resulta inexcusable la mención a la STC núm. 209/1988, de 10 de diciembre, por la trascendental doctrina que estableció en relación al ámbito objetivo del recurso de amparo por vulneración de los principios del art. 31.1 de la CE y, en concreto, sobre el alcance del *principio de igualdad* en materia tributaria, lo que supuso un hito en la jurisprudencia constitucional sobre la admisibilidad de un recurso de amparo por vulneración del principio de igualdad en el que se inspira el sistema tributario, al reconocer para *"el recurrente el derecho a no ser discriminado fiscalmente por el hecho de haber contraído matrimonio y a hacer por separado su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas"*, por lo que –concluyó el Tribunal– *"ha de otorgársele, por consiguiente, el amparo que de este Tribunal solicita"*⁵³.

50 SIMÓN ACOSTA, E.: "Allanamiento del domicilio y autoincriminación en el procedimiento tributario", *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 906/2015.

51 Como ha dicho la STC de 21 de diciembre de 1982: *"No puede en modo alguno olvidarse la eficacia directa e inmediata que la Constitución tiene como norma suprema del ordenamiento jurídico, sin necesidad de esperar a que resulte desarrollada por el legislador ordinario en lo que concierne a los derechos fundamentales y libertades públicas"*.

52 RODRÍGUEZ CARBAJO, J. R.: "Principios tributario y recurso de amparo", en A.A.VV.: *El sistema económico en la Constitución española, Volumen II*, Ministerio de Justicia, 1994, pág. 1605.

53 Doctrina que, sin embargo, no tuvo la continuidad deseada para haber concretado con precisión el alcance de esta jurisprudencia hacia una extensión mayor del recurso de amparo ante cualquier disputa sobre el derecho a la igualdad en materia tributaria en relación con el resto de los principios en la consagración de los tributos, que hubiera implicado acceder al recurso de amparo en el ámbito tributario generando expectativas significativas entre los ciudadanos con motivo de las disposiciones accesibles al recurso de amparo en materia tributaria. SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E. Mª.: *El principio de igualdad en materia tributaria, op. cit.*, pág. 201.

A la hora de decidir la admisión de recursos de amparo en que es invocado el principio de igualdad ante la ley tributaria (a menudo en conexión con el principio de capacidad económica), se ha servido de criterios no muy consistentes afirmando que “no toda proclamación constitucional del principio de igualdad es reconducible, sin más, a la efectuada por el art. 14 CE y específicamente no lo es la del principio de igualdad en materia tributaria contenida en el art. 31.1 CE”; acudiendo en su resolución a fórmulas tópicas como la existencia o no en el caso de un *enlace subsumible* en el marco del art. 14 CE para admitir a trámite un recurso por vulneración del derecho a la igualdad tributaria⁵⁴. La doctrina restrictiva del TC sobre el recurso de amparo en materia tributaria cuando entran en juego los arts. 14 y 31.1 CE, que se apoya en la distinción entre las diferencias normativas por razones subjetivas o cualidades personales de los sujetos (nacimiento, raza, sexo, creencia, etc.), a las que se refiere el art. 14 CE, y las contempladas en el art. 31.1 CE en relación con el principio de igualdad tributaria, basadas en razones objetivas atinentes a la renta, el patrimonio o el consumo como manifestaciones de riqueza o capacidad económica (específicamente reconducibles estas por el cauce del recurso o cuestión de inconstitucionalidad), reduce ciertamente las posibilidades de este instrumento de defensa de los ciudadanos de apelación directa a los principios constitucionales en materia tributaria⁵⁵.

Así, el elemento sustancial que definirá una vulneración del principio de igualdad ante la ley a través de la igualdad tributaria será las desigualdades entre contribuyentes que no se encuentren fundamentadas en motivaciones de índole objetiva⁵⁶. Quizá las razones de esta jurisprudencia se encuentren en el volumen que soporta el recurso de amparo, y no sea conveniente abrir la puerta del art. 14 de la CE para que, de forma indiscriminada, se admitan las lesiones del art. 31.1 CE. Dicha aptitud se pretendió paliar asimismo con la llegada de la nueva redacción del art. 50.1 b) de la LOTC otorgada por la Ley Orgánica núm. 6/2007, de 24 de mayo, que introdujo como requisito imprescindible para interponer la demanda de amparo la alegación de una *especial trascendencia constitucional*, que ha sido ratificado por la doctrina del TC⁵⁷.

4. Consideraciones finales.

El sistema de garantías jurisdiccionales de los derechos fundamentales que deriva del texto de la Constitución dista de ser una cuestión pacífica, siendo, por el contrario, numerosos los problemas que plantea la exégesis del art. 53.2 del texto constitucional y de la LJCA en este punto. De entre ellos, ha preocupado especialmente a la doctrina procesalista la concreta articulación de los procedimientos contencioso-administrativos especiales para la protección de derechos

54 Para más detalle, vid. el ATC núm. 392/1985, de 12 de junio (FJ 2º), donde se explicita que “el art. 31 de la Constitución, no tiene vínculo subsumible en el marco del art. 14 CE”, y posteriormente en la STC 54/1993, de 15 de febrero (FJ 1º), expuso que “con todo, han de rechazarse las demandas de amparo en las que, con excusa de la solicitud directa del art. 14 de la CE, y sin una relación asumible en el ámbito de este precepto, lo que evidentemente se revela es una infracción de los principios tributarios de capacidad económica, de justicia, de igualdad tributaria y de progresividad del art. 31.1 CE”. Asimismo, entre otros, los AATC 230/1984, de 11 de abril (FJ 1º), y 388/1984, de 27 de junio (FJ 2º). RODRÍGUEZ CARBAJO, J. R.: “Principios tributarios y recurso de amparo”, en A.A.V.V.: *El sistema económico en la Constitución española*, Volumen II, op. cit., págs. 1605 a 1610.

55 RODRÍGUEZ BEREJO, A.: «La reforma del recurso de amparo», op. cit., pág. 690.

56 “El término más cardinal que definiría una vulneración del principio de igualdad ante la ley a través de la igualdad ante la ley a través de la igualdad tributaria serán las desigualdades entre contribuyentes que no se encuentren tan cimentadas en estimaciones de índole objetiva”. PATÓN GARCÍA, G.: *La interpretación del principio de igualdad tributaria según el Tribunal Constitucional español*, Ed. Sunat, 2012, pág. 225.

57 RUIZ ZAPATERO, G. G.: “¿Tendrá el recurso de amparo tributario “trascendencia constitucional?”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 17/2007. Para un análisis de las críticas vertidas sobre el referido requisito por lo que puede suponer de merma en la protección de los derechos fundamentales, vid. MARAÑA SÁNCHEZ, J. Q.: “El recurso de amparo y el requisito de la especial trascendencia constitucional. STEDH de 20 de enero de 2015”, *El Consultor de los Ayuntamientos*, núm. 9 quincena del 15 al 29 de mayo de 2015, págs. 1143 y sigs.



La doctrina restrictiva del TC sobre el recurso de amparo en materia tributaria cuando entran en juego los arts. 14 y 31.1 CE, reduce ciertamente las posibilidades de este instrumento de defensa de los ciudadanos de apelación directa a los principios constitucionales en materia tributaria.

fundamentales con el ordinario y su posible interposición simultánea o sucesiva, una cuestión, como hemos visto, íntimamente conectada a la concepción que se posea sobre cuál sea concretamente el objeto del procedimiento de amparo *judicial* de los arts. 119 a 122 de la LJCA. A nuestro juicio, cuanto más se admita la ampliación del objeto de este procedimiento a las cuestiones de legalidad vinculadas a la lesión de alguno de los derechos, menos necesidad habrá de articular fórmulas que permitan acudir subsidiariamente, y para garantizar la tutela judicial efectiva, al procedimiento ordinario.

A un nivel específicamente fiscal, al margen de las libertades y derechos reconocidos en el artículo 14 y la Sección primera del Capítulo segundo del Título I de la CE que pudieran verse vulnerados por normas fiscales o por actos de aplicación de estas, el posible acceso de las violaciones de los principios de capacidad económica, de justicia, igualdad y progresividad del art. 31.1 CE a la doble vía de tutela jurisdiccional privilegiada de aquellos exigirá, de acuerdo con la vigente jurisprudencia del TC en la materia, la concurrencia de un *razonable enlace subsumible* en el marco de una lesión inferida a la igualdad ante la ley tributaria del art. 14 CE.

Por otro lado, al examinarse la "*especial trascendencia constitucional*" de un recurso de amparo en materia tributaria, el TC deberá examinar con sumo cuidado, atendiendo a las circunstancias del caso, la cuestión crucial del "*enlace subsumible en el marco del art. 14 CE*" sin reiteración mecánica y acrítica de su propio acervo jurisprudencial, sin automatismos interpretativos, a fin de evitar que el derecho de todos los llamados a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos a ser tratados de manera igual (en la ley y ante su aplicación) no quede supeditado en el Derecho tributario al mero interés fiscal implícito en toda política tributaria, con la consiguiente devaluación de los principios constitucionales de justicia tributaria ⁵⁸.

5. Bibliografía.

- AGUALLO AVILÉS, Á.: "Aproximación al contenido constitucional de los derechos a la intimidad y a no autoincriminarse: una interpretación constitucional de las SSTC 110/1984 y 76/1990", *Revista Quincena Fiscal*, núm. 21/2003.
- ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: *La inviolabilidad del domicilio ante la Inspección de los Tributos*, Ed. La Ley, Madrid, 2007.
- «La adopción de medidas cautelares al hilo de las intromisiones practicadas por los órganos de la Inspección de los tributos en el domicilio de los obligados tributarios: la dudosa constitucionalidad de alguna de las previsiones contenidas en el nuevo Reglamento de Gestión, Inspección y Aplicación de los tributos», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 11/2007.
- CALDERÓN ORTEGA, J. M.: "El TJUE confirma la aplicación del derecho fundamental de *ne bis in idem* en el marco de litigios tributarios", *Revista Quincena Fiscal*, núm. 11/2013.

58 RODRÍGUEZ BEREJO, A.: «La reforma del recurso de amparo», *op. cit.*, págs. 690 y 691.

- CARA FUENTES, E. I.: *El amparo judicial de los Derechos fundamentales ante los Tribunales de lo Contencioso-Administrativo*, Ed. Fundación de Asesores Locales, 2016.
- CHECA GONZÁLEZ, C.: «La inviolabilidad fiscal del domicilio de las personas jurídicas», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 19/2010.
- DE LA OLIVA SANTOS, A.: «Sobre el objeto del proceso administrativo especial de protección de los derechos fundamentales», *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, núm. 2, 1990.
- DE MIGUEL CANUTO, E.: «Metodología en la definición y en la protección de los derechos fundamentales de la Unión Europea», *Tribuna Fiscal*, núm. 255, enero de 2012.
- FUERTES LÓPEZ, F. J.: «El procedimiento especial de protección de los derechos fundamentales de la persona», en A.A.V.V.: *Grandes Tratados. Practicum Proceso Contencioso-Administrativo 2015*, Ed. Aranzadi, 2014.
- GARBERÍ LLOBREGAT, J.: «Sobre la censurable posibilidad de interponer simultáneamente el proceso administrativo ordinario y el especial para la protección de los derechos fundamentales previamente al recurso de amparo», *Diario La Ley*, núm. 6589, Sección Documento on-line, 2006.
- GARBERÍ LLOBREGAT, J. y GONZÁLEZ NAVARRO, A.: *Práctica del recurso contencioso-administrativo para la protección de los derechos fundamentales de la persona (Comentarios, formularios y casos prácticos)*, Ed. Civitas-Thomson Reuters, 2013.
- GARCÍA RODRÍGUEZ, A. M.: «Trámite de inadmisibilidad en el procedimiento especial de protección de los derechos fundamentales dentro de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa», *El Consultor de los Ayuntamientos*, núm. 17, quincena del 15 al 29 de septiembre de 2003.
- GARCÍA-OVIES SARANDESES, I.: «El procedimiento de protección de los derechos fundamentales y el recurso de amparo», en A.A.V.V.: *Estudios sobre el proceso contencioso-administrativo en materia tributaria*, MERINO JARA, I., LUCAS DURÁN, M. y ALONSO MURILO, F. (Coords.), Ed. Bosch, 2015.
- GÓMEZ VARELA, E.: «La solicitud por Hacienda de facturas de escolarización no vulnera el derecho a la intimidad», *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 9/2016.
- MARAÑA SÁNCHEZ, J. Q.: «El recurso de amparo y el requisito de la especial trascendencia constitucional. STEDH de 20 de enero de 2015», *El Consultor de los Ayuntamientos*, núm. 9 quincena del 15 al 29 de mayo de 2015.
- MARTÍNEZ ALARCÓN, M^a. L.: «Nota sobre la dualidad de vía (alternatividad) para la protección de los derechos fundamentales en el contencioso-administrativo», *Revista de Estudios Políticos*, núm. 107, enero-marzo de 2000.
- NAVARRO FAURE, A.: «El domicilio constitucionalmente protegido en la Ley General Tributaria», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 138, 2008.
- PATÓN GARCÍA, G.: *La interpretación del principio de igualdad tributaria según el Tribunal Constitucional español*, Ed. Sunat, 2012.
- RODRÍGUEZ BEREJO, A.: «La reforma del recurso de amparo», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 151 (julio/septiembre de 2011).

- RODRÍGUEZ CARBAJO, J. R.: "Principios tributario y recurso de amparo", en A.A.V.V.: *El sistema económico en la Constitución española*, Volumen II, Ministerio de Justicia, 1994.
- RUÍZ ZAPATERO, G. G.: "¿Tendrá el recurso de amparo tributario "trascendencia constitucional?", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 17/2007.
- SÁNCHEZ ADSUAR, M.: «El proceso especial en materia de Derechos Fundamentales en el ámbito de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa», *El Consultor de los Ayuntamientos*, núm. 5, quincena del 15 al 29 de marzo de 2002.
- SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E. M^a.: *El principio de igualdad en materia tributaria*, Ed. Thomson Reuters Aranzadi, 2016.
- SIMÓN ACOSTA, E.: "Allanamiento del domicilio y autoincriminación en el procedimiento tributario", *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 906/2015.

