



UNIVERSITAT DE BARCELONA

DEPARTAMENT D' ECONOMIA POLÍTICA, HISENDA PÚBLICA I
DRET FINANCER I TRIBUTARI

**“LOS DEBERES DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA
SOBRE TERCEROS”**

Tesis presentada por:

LUIS HUMBERTO MONCADA GIL

para aspirar al grado de Doctor en Derecho

DIRECTOR: DR. JOAN PAGÈS I GALTÉS

Barcelona, octubre de 2.002

*A Patricia,
y a nuestro hijo Guillermo Andrés.*

Tesi redactada per la obtenció del Grau de Doctor en Dret, dirigida per el Professor Doctor **Joan PAGÈS I GALTÉS**, catedràtic de Dret Financer i Tributari de la Universitat Rovira i Virgili, ratificada per el Tutor Doctor **José María TOVILLAS MORÁN**, Professor titular de Dret Financer i Tributari de la Universitat de Barcelona, i presentada per **Luis Humberto MONCADA GIL** dins del programa de Doctorat en Dret Financer i Tributari corresponent al bienni 1.998-2.000 del Departament d' Economia Política, Hisenda Pública i Dret Financer i Tributari de la Facultat de Dret de la Universitat de Barcelona.

ÍNDICE

	<u>PÁGINAS</u>
1. ABREVIATURAS.....	XV
1. INTRODUCCIÓN.....	XIX

CAPÍTULO I

DEBERES DE COLABORACIÓN TRIBUTARIA. NOCIONES GENERALES

1. Deber de colaborar	29
2. Las específicas obligaciones de colaboración.....	35
2.1. Introducción	35
2.2. Clases de obligaciones de colaboración	37
A) Por la obligatoriedad.....	37
B) Por su alcance.....	37
C) Por los sujetos que intervienen	38
D) Por su carácter	39
E) Por su nacimiento.....	40
F) Por la forma de manifestarse la colaboración	41
2.3. La trascendencia constitucional de las obligaciones de colaboración en la información tributaria.....	41
3. Aspecto objetivo	45
4. Aspecto subjetivo.....	47
4.1. Sujeto activo	48
4.2. Sujeto pasivo.....	51
5. Aspecto causal	52
6. Aspecto teleológico.....	54
7. Aspecto formal.....	55
8. Conclusiones	57

CAPÍTULO II

EL DEBER DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA

1. Prestaciones tributarias correspondientes a la aplicación de los tributos	63
2. Los deberes de información tributaria sobre terceros como deberes de colaboración con la Administración.....	66
3. Delimitación de algunos aspectos relacionados con el deber de información tributaria.....	69
3.1. El vínculo jurídico como generador del deber general de información tributaria sobre terceros	69
3.2. Deslinde entre el acto de cumplimiento y el específico deber de información	71
3.3. El deber general de información, la disposición general que la concreta y la potestad administrativa que lo hace exigible.....	73
3.4. El deber de información tributaria tanto general como particular que recae sobre concretos sujetos obligados.....	75
3.5. Potestad de obtención de información llevadas a cabo de manera directa sobre un tercero así como con ocasión de las actuaciones de la Inspección	77
A) Obtención de información por actuaciones de la inspección llevadas a cabo cerca de un tercero	77
B) Obtención de información llevadas a cabo de forma directa sobre un tercero	78
4. Los deberes de información tributaria sobre terceros y los otros deberes de colaboración con la Administración	79
4.1. La declaración tributaria	79
A) Sujetos	80
B) objeto	82
C) Naturaleza del acto	83
D) Efectos	84
E) Consecuencias del incumplimiento.....	85
4.2. Deberes censales y de identificación	87
A) Deberes censales	87
B) Deberes de identificación fiscal	88
4.3. Deberes contables y registrales	90
4.4. Denuncia pública	91
5. Potestad de información sobre terceros, función inspectora y gestión tributaria.....	94
5.1. Planteamiento.....	94

5.2. Subsidiariedad de la información tributaria sobre terceros	96
5.3. Conceptualización de los deberes de información tributaria sobre terceros.....	99
6. Conclusiones	100

CAPÍTULO III

NATURALEZA JURÍDICA DEL DEBER DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA SOBRE TERCEROS

1. Introducción	107
2. Deberes de información y deberes tributarios	107
3. La buena fe en la información tributaria sobre terceros	111
3.1. La buena fe en el Derecho Tributario	111
3.2. Los deberes de información y el principio de buena fe	114
A) Introducción	114
B) Obtención de información con carácter general	114
C) La obtención mediante el requerimiento individualizado	115
4. Petición de datos a un tercero como sanción indirecta	116
5. Deberes de información sobre terceros como situación jurídica pasiva	119
5.1. Como delimitación de un deber general de acatamiento	119
5.2. Deberes de información sobre terceros como deberes públicos de prestación personal y manifestación del deber de contribuir	120
5.3. El principio de legalidad en los deberes de información tributaria sobre terceros.....	125
6. Conclusiones	131

CAPÍTULO IV

SUJETOS DEL DEBER DE INFORMACIÓN

1. La Administración tributaria como sujeto activo de la potestad de información	137
1.1. Introducción	137
1.2. Administración Estatal	137
A) Órganos gestores	137
B) Órganos inspectores	141
C) Órganos de recaudación	143

D) Incidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.....	144
1.3. Comunidades Autónomas	146
A) Régimen común.....	146
B) Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra	149
C) Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco.....	151
1.4. Corporaciones Locales	154
2. Obligación por parte de determinados sujetos a proporcionar información tributaria.....	158
2.1. Obligación de todas las personas naturales o jurídicas, públicas o privadas	163
2.2. Determinación subjetiva contenida en la normativa tributaria.....	166
A) Los retenedores.....	166
B) Los colegios profesionales, asociaciones y sociedades que realizan el cobro por cuenta de sus colegiados, asociados y socios.....	171
C) Los profesionales frente a los deberes de información tributaria.....	171
D) El ejercicio de funciones públicas frente al deber de información tributaria	172
E) Los juzgados y tribunales frente al deber de información tributaria sobre terceros	173
3. Conclusiones.....	174

CAPÍTULO V

PROCEDIMIENTO DE OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN

1. Antecedentes históricos.....	181
1.1. Deberes de información de las entidades públicas	181
1.2. Deberes específicos en el ámbito de la Contribución Industrial y la Contribución General sobre la Renta	182
2. Presupuestos que condicionan los deberes de información sobre terceros	183
2.1. Importancia fiscal de la información	183
• La información debe tener relación con una investigación, aunque aún no se haya incoado el procedimiento inspector.....	184
2.2. Requerimiento previo de la información al sujeto pasivo	185

2.3.	Los datos solicitados deben estar en posesión del tercero requerido	187
3.	Desarrollo de las actuaciones de obtención de información	189
3.1.	Programación de las actividades de obtención de información	193
3.2.	Las actuaciones de obtención de información. Circunstancias de tiempo y lugar	199
A)	Lugar de las actuaciones de obtención de información.....	200
B)	Tiempo de las actuaciones de obtención de información	203
3.3.	Documentos mediante los cuales se acreditan las actuaciones de obtención de información	204
4.	Acción de obtención de información en el procedimiento inspector	207
4.1.	Potestad de la Inspección sobre la forma de obtener los datos.....	207
•	Mediante el examen directo o bien a través del requerimiento de datos.....	207
4.2.	El requerimiento de información.....	211
A)	Concepto y forma	211
B)	Contenido	213
C)	Recursos	216
a)	La impugnación del acto administrativo de requerimiento de información	216
b)	Legitimación.....	217
c)	Suspensión del acto administrativo de requerimiento por efecto de la impugnación.....	218
5.	La obtención de información en el caso de entidades bancarias y crediticia.....	224
5.1.	Introducción	224
5.2.	Disposiciones normativas aplicables.....	225
5.3.	Ámbito subjetivo	236
5.4.	Ámbito objetivo	239
5.5.	Particularidades en el procedimiento de información.....	243
A)	Autorización previa	243
B)	Delimitación del contenido del requerimiento.....	245
C)	Forma y plazos para obtener la información	247
D)	Notificación a la persona sobre quien se proyecta los datos solicitados	248
E)	Cuentas indistintas	248
6.	La obtención de información en vía de apremio.....	249

6.1.	Desarrollo normativos. Antecedentes	250
6.2.	Procedimiento	252
	A) Presupuestos	252
	B) Del requerimiento. Objeto	252
	C) Autorización del requerimiento	253
	D) Modo de obtener la información y plazos para su aportación	253
	E) El contenido del requerimiento	254
7.	La obtención de información en caso de que obre en poder de las entidades públicas.....	255
7.1.	Introducción	255
7.2.	Suministro con carácter general	256
7.3.	Requerimientos.....	256
8.	Conclusiones.....	257

CAPÍTULO VI

RÉGIMEN DE INFRACCIONES Y SANCIONES CON OCASIÓN DEL INCUMPLIMIENTO DE LOS DEBERES DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA

1.	Las infracciones y sanciones tributarias. Carácter y naturaleza de las mismas	263
2.	Los deberes de información. Infracciones tributarias en las que se incurre en razón de su incumplimiento.....	268
2.1.	Introducción.	268
2.2.	Omisión de presentación de los datos.....	275
2.3.	Obstáculos a las actuaciones inspectoras y de recaudación de los tributos	278
	• Dificultad de las actuaciones de información en vía de recaudación	279
3.	Sanciones tributarias derivadas del incumplimiento de los deberes de información.....	280
3.1.	Clases	280
	A) Multas o sanciones pecuniarias.....	281
	B) Sanciones accesorias	283
3.2.	Criterio de graduación	288
	A) Introducción	288
	B) La comisión repetida de infracciones tributarias.....	290
	C) La resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria	292

D) La falta de cumplimiento espontáneo o el retraso en el cumplimiento de las obligaciones o deberes formales o de colaboración	294
E) Que los datos, informes o antecedentes no facilitados tengan trascendencia para la eficacia de la gestión tributaria.....	295
4 Conclusiones	297

CAPÍTULO VII

LÍMITES A LOS DEBERES DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA SOBRE TERCEROS

1. Los límites a los requerimientos de obtención de información: función y clases	303
1.1 Función.....	303
1.2. Clases.....	312
2. Límites derivados de los derechos fundamentales de orden constitucional	313
2.1. El Derecho a la intimidad.....	314
2.2. Inviolabilidad del domicilio	323
A) Sujetos y objeto	323
B) Autorización judicial y consentimiento del interesado	325
2.3. Secreto de las comunicaciones.....	327
3. Límites contenidos en normas jurídicas con rango de ley	329
3.1. El secreto profesional frente a la Hacienda Pública	329
3.2. El secreto estadístico	339
3.3. El secreto del protocolo notarial	344
3.4. El secreto de las diligencias sumariales.....	348
4. Límites objetivos a los deberes de información tributaria.....	351
4.1. Datos, informes y antecedentes con trascendencia tributaria.....	351
4.2. Deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.....	357
5. Límites temporales	359
6. Tratamiento y uso posterior de la información obtenida.....	365
6.1. Introducción.....	365
6.2. El deber de sigilo y el secreto de la información	367
6.3. Custodia de la información	380
6.4. Utilización de los datos y/o información obtenida.....	382

6.5. Derecho de acceso, rectificación y control de la información tributaria por el interesado	384
7. Conclusiones	386
CONCLUSIONES GENERALES.....	391
SENTENCIAS Y RESOLUCIONES CITADAS	415
REFERENCIAS LEGISLATIVAS CITADAS	421
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	431

ABREVIATURAS

Ac.	Acuerdo.
A.E.A.T.	Agencia Estatal de Administración Tributaria.
A.N.	Audiencia Nacional.
ap.	Apartado.
Art.	Artículo.
A.T.C.	Auto del Tribunal Constitucional.
B.O.E.	Boletín Oficial del Estado.
Cir.	Circular.
CCAA	Comunidad Autónoma.
CCLL	Corporaciones Locales.
C. Civ.	Código Civil.
C. Com.	Código de Comercio.
C.E.	Constitución Española.
C.E.E.	Comunidad Económica Europea.
C. P.	Código Penal.
CaT	Revista "Carta Tributaria".
C.T.	Revista "Crónica Tributaria".
D.	Decreto.
Dir. Gral.	Dirección General.
D.G.R.	Dirección General de Recaudación.
D.G.T.	Dirección General de Tributos.
D.G.I.F.T.	Dirección General de la Inspección Financiera y Tributaria.
Disp. Adic.	Disposición Adicional.
Disp. Derog.	Disposición Derogatoria.
Disp. Fin.	Disposición Final.
Disp. Trans.	Disposición Transitoria.
D-L	Decreto-ley.
EDERSA	Editorial de Derecho Reunida Sociedad Anónima.
F. J.	Fundamento Jurídico.
G.F.	Revista "Gaceta Fiscal".
H.P.E.	Revista "Hacienda Pública Española".
I.A.E.	Impuestos sobre Actividades Económicas.
I.E.F.	Instituto de Estudios Fiscales.
I.S.	Impuesto sobre Sociedades.
I.R.P.F.	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

J.T.	Jurisprudencia Tributaria.
L.	Ley.
L.B.P.E.A.	Ley de Bases del Procedimiento Económico–Administrativo.
L.Ces.Trib.	Ley Reguladora de la Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas.
L.D.G.C.	Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.
L.E.Crim.	Ley de Enjuiciamiento Criminal.
L.G.P.	Ley General Presupuestaria (Texto Refundido).
L.G.T.	Ley General Tributaria.
L.O.F.C.A.	Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.
L.O.	Ley Orgánica.
L.O.P.J.	Ley Orgánica del Poder Judicial.
L.O.T.C.	Ley Orgánica del Tribunal Constitucional.
L.R.F.	Ley de Reforma Fiscal
L.R.J.A.P.P.A.C.	Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.
L.R.H.L.	Ley Reguladora de las Haciendas Locales.
I.S.D.	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
M.E.H.	Ministerio de Economía y Hacienda.
núm.	número.
N.I.F.	Número de Identificación Fiscal.
O.	Orden.
Párr.	Párrafo.
Q.F.	Revista "Quincena Fiscal".
R.	Resolución.
Regl.	Reglamento.
Res.	Resolución.
R.A.P.	Revista de Administración Pública.
R.A.L.A.	Revista de Administración Local y Autonómica.
R.C.L.	Repertorio Cronológico de Legislación Aranzadi.
R.D.	Real Decreto.
R.D.Ley	Real Decreto Ley.
R.D.B.B.	"Revista de Derecho Bancario y Bursátil".
R.D.F.H.P.	"Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública".
R.E.D.A.	Cívitas, "Revista Española de Derecho Administrativo".
R.E.D.C.	"Revista Española de Derecho Constitucional".
R.E.D.F.	Cívitas, "Revista Española de Derecho Financiero".
R.D.L.	Real Decreto Legislativo.

R.G.R.	Reglamento General de Recaudación.
R.G.I.T.	Reglamento General de la Inspección de los Tributos.
R.G.L.J.	"Revista General de Legislación y Jurisprudencia".
R.H.A.L.	"Revista de Hacienda Autonómica y Local.
R.I.R.P.F.	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
R.I.S.	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.
R.J.	Repertorio Jurídico.
R.P.R.E.A	Reglamento de Procedimientos en las Reclamaciones Económico–Administrativas.
R.T.C.	Repertorio del Tribunal Constitucional.
R.T.T.	"Revista Técnica Tributaria.
S.	Sentencia.
S.A.N.	Sentencia de la Audiencia Nacional.
S.D.F.U.M.	Seminario de Derecho Financiero de la Universidad Complutense de Madrid
ss.	Siguiente.
S.T.C.	Sentencia del Tribunal Constitucional.
S.T.S	Sentencia del Tribunal Supremo.
S.T.S.J.	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia.
T.E.A.C.	Tribunal Económico Administrativo Central.
T.E.A.R.	Tribunal Económico Administrativo Regional.
T.E.A.P.	Tribunal Económico Administrativo Provincial.
T.F.	"Revista "Tribuna Fiscal".
T.C.	Tribunal Constitucional.
T.S.	Tribunal Supremo.
R.J.	Repertorio de Jurisprudencia –Aranzadi–.

INTRODUCCIÓN

El hombre ha de desarrollar su vida integrándose en el seno de un grupo o grupos, en un entorno compuesto por un amplio abanico de realidades físicas y de creación humana. La comunidad ve en la existencia personal del hombre, el auténtico motor de la actividad social, teniendo al derecho como ordenador de esa vida social.

La actividad humana se encuentra siempre orientada hacia un fin determinado y real, constituido por lo que quiere conseguir el sujeto, esto es la persecución y logro de un objetivo, aquello a lo que por su propia naturaleza tiende la acción.

Es a través del Estado y los demás entes públicos en donde los miembros de una colectividad participan en el llamado sostenimiento de las cargas públicas, mediante una actividad que realizan los primeros, de obtención y utilización de medios dinerarios, que tradicionalmente se conoce con el nombre de actividad financiera.

Esta actividad financiera se caracteriza por:

- a) El sujeto que la realiza, encontrando al frente de la misma al Estado y demás entes públicos;
- b) Por el objeto que la constituye, esto es, los ingresos y gastos públicos, representado por el dinero a que se refiere y,
- c) Por su carácter instrumental, dado que la actividad financiera no constituye un fin en sí misma, sino que es un instrumento del que se vale el Estado para llevar a cabo las distintas actividades que pueda desarrollar.

Esta actividad financiera se encuentra regulada por un conjunto de normas jurídicas que disciplinan la recaudación, la administración, distribución y gastos de los medios económicos necesarios para la vida del Estado y demás entes públicos, en el desarrollo de sus actividades, denominado Derecho financiero. Además le corresponde el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del Estado, entre los ciudadanos y el Estado y entre los mismos ciudadanos, que derivan de la aplicación de esas normas¹.

El Estado en el ejercicio de la actividad financiera persigue la obtención del dinero necesario con el objeto de administrarlo y distribuirlo en el cumplimiento de sus funciones, a través de una variada gama de medios materiales y personales que le sirven para el logro de sus objetivos.

¹ Ferreiro Lapatza, J. J.: en *Curso de Derecho financiero español*, vol. I, 22º ed., Marcial Pons, Madrid, 2.000, pág.33 y 34.

La aplicación efectiva de las normas jurídicas corresponde a la Administración financiera. El ordenamiento le otorga una serie de posibilidades de actuación, colocándola en distintas situaciones jurídicas de poder –como titular de diferentes facultades jurídicas, potestades y derechos subjetivos–, en los casos y formas por él previstos.

Estas situaciones jurídicas de poder de la cual es titular la Administración, la ejerce frente a otros sujetos de derecho, esto es, los administrados, quienes se encuentran en las correspondientes situaciones jurídicas de deber que le señala el ordenamiento jurídico.

Esta situación jurídica lleva a los administrados a tener que cumplir con:

- a) Un deber genérico, que se materializa en no impedir el ejercicio por parte de la Administración de las facultades de la cual es titular y,
- b) Un deber concreto, que se materializa en un hacer, no hacer o dar aquello a que están obligados de conformidad con la ley.

No obstante, al lado de esta situación jurídica de deber, los administrados son titulares a su vez de facultades, potestades y derechos subjetivos, pudiendo actuar en ejercicio de los mismos frente a otros administrados, o en su caso, frente a la propia Administración.

Entre Administración y administrados, el ordenamiento jurídico crea, origina diferentes vínculos y relaciones jurídicas, las cuales vienen a tener distinto alcance y contenido, en donde al menos uno de ellos es titular de un derecho subjetivo, correspondiendo, en consecuencia, a otro el carácter de obligado.

La Administración puede revisar los libros y demás documentos de un comerciante, que han de estar a su disposición y, éste último ha de permitir dicho examen; los contribuyentes se encuentran obligados a pagar impuestos en los casos y en la forma que la Ley se lo señalen y, el Estado puede en caso de incumplimiento exigir tales pagos, etc.

Estos vínculos tributarios se encuentran regulados por el ordenamiento jurídico. Es el Derecho tributario el llamado a normarlo, y se puede definir siguiendo a Ferreiro Lapatza como "...aquella rama del Derecho que expone los principios y las normas relativas al establecimiento y recaudación de los tributos y analiza las relaciones jurídicas que de ello resultan"².

² Ver a Ferreiro Lapatza, J. J.: en *Curso de Derecho financiero español*, vol. I, 22^o edic., ob. cit., pág. 40.

Cuando la Ley crea y establece tributos, tienen como finalidad el obtener ingresos para el Estado. Esto se logra a través de un mecanismo jurídico, en donde la Ley atribuye a quien realice ciertos y determinados hechos, la obligación de tener que pagar el tributo correspondiente representado por una suma de dinero. En este sentido tenemos a las empresas que en su ejercicio económico obtengan dividendos –hecho imponible–, vendrían obligadas a tener que pagar el Impuesto sobre Sociedades.

El tributo se configura como una obligación, esto es, "una relación jurídica constituida en virtud de ciertos hechos entre dos o más personas, por la que una, denominada acreedor, puede exigir de otra, llamada deudor, una determinada prestación"³.

El ordenamiento jurídico–tributario se ha de ocupar en determinar en que casos nace la obligación de pagar como tributos una suma de dinero, a quien corresponde el deber de soportarla, su contenido, así como, cuando la misma se ha de considerar extinguida. Con lo cual, la obligación de pagar una suma de dinero a título de tributo, viene a constituir en el campo del Derecho tributario, la relación obligatoria fundamental. No obstante, se ha de señalar que esta obligación no es la única establecida y regulada por las normas tributarias, aún cuando la misma se haya subrogado para ella el nombre de obligación tributaria.

Hay que señalar por tanto, que esta obligación materializada en el pago de una suma de dinero como tributo no extingue la cantidad de nexos y conexiones, establecidos y regulados por las disposiciones normativas tributarias. Éstas en aras de asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias establecen y regulan un amplio abanico de relaciones y vínculos diferentes, con el fin de procurar hacer efectivo el pago de los tributos.

En consecuencia, los vínculos y relaciones que el Derecho tributario puede crear entre la Administración tributaria y los administrados, o entre los administrados entre sí, distintos a la específica obligación de contribuir, vendrían a ser, sin hacer un análisis exhaustivo, entre otras las siguientes:

- a) Otras obligaciones pecuniarias, entre las que podemos incluir, la obligación de pagar intereses de demora; recargo por ingresos extemporáneos; el recargo de apremio, etc.
- b) Aquellas obligaciones no pecuniarias que se encuentran reguladas por el ordenamiento jurídico tributario, y cuya finalidad viene a ser la de procurar la efectividad de la obligación tributaria.

Dentro de éste último grupo podemos incluir entre otras, la obligación de presentar declaraciones; las obligaciones de índole contable, registral o censal; la obligaciones de facturación, de emisión, entrega y conservación de justificantes o documentos equivalentes; la obligación de utilizar el número de identificación fiscal y, por último, el cumplimiento de los deberes de información establecidos en los artículos 111 y 112 de la L.G.T.

El presente trabajo pretende exponer la regulación de los deberes de información tributaria sobre terceros en el ordenamiento español o, más exactamente, en la Ley General Tributaria, tomando en consideración una serie de principios y normas contenidos tanto en ésta última como en la Constitución española, y que sirven de punto de partida para encuadrarla en la concreta reglamentación que de esta materia se produzca tanto en los reglamentos que desarrollan la propia L.G.T. como en el seno de cada impuesto por la normativa propia del mismo.

El esquema metodológico utilizado para la exposición de esta investigación es bastante sencillo.

El mismo de ha dividido en siete capítulos:

Capítulo I: El planteamiento parte del análisis del deber de colaboración tributaria como una figura genérica, como un concepto amplio que contiene a un conjunto de deberes determinados y, que tienen en común coadyuvar en las tareas propias de la Administración tributaria como acontece con los deberes de información de datos referidos a los tributos propios, como sobre los tributos de terceras personas.

El objetivo que persigue la Administración tributaria en la aplicación del Derecho tributario material, es averiguar los hechos que puedan ser relevantes, que tengan significación a los efectos del tributo. Pero al lado de esa investigación que es propia de ella, existe como contrapartida un deber de colaboración a cargo de los administrados, de manifestar, de comunicar todas las circunstancias determinantes de la imposición tributaria.

Estos deberes de colaboración pueden ser clasificados: por su obligatoriedad, por su alcance, por los sujetos que intervienen, por su carácter, por su nacimiento y, por último, por la forma de manifestarse la colaboración.

El fundamento jurídico del deber de colaboración hay que buscarlo en la Constitución, en el deber de contribuir que tienen todos con la Hacienda Pública, y que se encuentra establecido en el artículo 31.1. Esta colaboración a su vez hace posible y

³ Ferreiro Lapatza, J. J.: en *Curso de Derecho financiero español*, vol. I, 20º edic., ob. cit., pág.

eficaz esa contribución económica al sostenimiento de los gastos públicos, en ese traslado de dinero a las arcas del Estado.

Este deber de colaboración contiene una serie de elementos, dentro de los cuales podemos señalar los siguientes: un elemento objetivo, representado por la entrega a la Administración tributaria de datos, informes o antecedentes con relevancia fiscal; un elemento subjetivo, representado por un sujeto activo o acreedor que exige de otro llamado en este caso deudor o sujeto pasivo una determinada prestación; un elemento causal, determinado por la necesidad que tiene la Administración tributaria del concurso de todo el conjunto de los ciudadanos, de prestar su apoyo para la obtención de los ingresos suficientes para afrontar los gastos del Estado; un elemento teleológico, ya que los todos colaboran con la Administración financiera en la obtención de recursos económicos, porque reconocen que a través de ella, estos recursos se destinarán a la consecución de los fines del Estado, los de su Comunidad y, como consecuencia los suyos propios; un elemento formal, contenido en la ley, en donde se señala su extensión, la competencia del órgano que actúa, el procedimiento llevado a cabo para su obtención.

Capítulo II: Se analizan algunos aspectos relacionados con el deber de información tributaria propiamente dicho, como deber de colaboración con la Administración tributaria. Dentro de estos se tratará el deber de información tributaria general como el deber particular que recae sobre concreto sujetos obligados; el vínculo jurídico como generador de ese deber de información tributaria; las disposiciones generales que lo concreta, así como la potestad administrativa que lo hace exigible; el acto de cumplimiento. Igualmente se distingue el deber de información tributaria sobre terceros, de otros deberes de colaboración como son: la declaración tributaria, los deberes censales y de identificación, los deberes contables y registrales, así como la denuncia pública.

Capítulo III: Trata sobre la naturaleza jurídica de los deberes de información tributaria sobre terceros. A tal efecto se considera la incidencia del principio de buena fe en los deberes de información; se analiza si la petición de datos a un tercero constituye o no una sanción indirecta; si los deberes de información se configuran como un deber general de acatamiento, como un deber público de prestación personal o, bien, como una manifestación del deber de contribuir.

Capítulo IV: Versa el mismo sobre los sujetos del deber de información. Se analizarán los distintos sujetos que conforman propiamente el sujeto activo titular de la

potestad de obtención de información tributaria sobre terceros, encontrándonos como formando parte de los mismos: la Administración Estatal, las Comunidades Autónomas, las Corporaciones Locales, actuando todas ellas a través de sus órganos gestores, inspectores y de recaudación. Por su parte, los sujetos pasivos vendrían a estar conformados de manera general, por todas las personas naturales o jurídicas, públicas o privadas; no obstante, se tomará en cuenta la delimitación subjetiva contenida en la normativa tributaria en cuanto a los sujetos pasivos. En este sentido se encuentran obligados a proporcionar información entre otros: los retenedores; los colegios profesionales, asociaciones y sociedades que realicen el cobro por cuenta de sus colegiados, asociados y socios; los distintos profesionales, distinguiendo dentro de los mismos, los funcionarios públicos, a los profesionales oficiales y, los demás profesionales; los juzgados y tribunales, etc.

Capítulo V: Se examina lo relacionado con el procedimiento mediante el cual los administrados llevan a cabo el cumplimiento de los deberes de información tributaria sobre terceros, así como los mecanismos puestos en marcha por parte de la Administración para la obtención de la misma. Se analiza igualmente los presupuestos que condicionan a estos deberes de información tales como: su importancia fiscal; que se haga previo requerimiento al sujeto pasivo; que el tercero requerido tenga en su posesión los datos solicitados por la Administración. Se analiza lo relacionado con la forma en que la Administración lleva a cabo la obtención de información, tales como: programación de las actividades, lugar y tiempo, como se acredita las actuaciones. Se examina la obtención de información llevadas a cabo por la Administración: mediante el procedimiento inspector, cuando verse sobre entidades bancarias y crediticias, en vía de apremio; en los casos en los cuales la información obre en poder de las entidades públicas, etc.

Capítulo VI: Se estudia el régimen de infracciones y sanciones en caso de incumplimiento de los deberes de información tributaria sobre terceros; su carácter y naturaleza; las distintas sanciones a las que se hagan merecedores los administrados, teniendo dentro de ellas a las multas o sanciones pecuniarias, las sanciones accesorias o no pecuniarias; el criterio de graduación de las mismas, tomando en cuenta a tales efectos, la comisión repetida de infracciones tributarias, la resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración, la falta de cumplimiento espontáneo o el retraso en el cumplimiento de los deberes formales de colaboración, etc.

Capítulo VII: Se analizan los límites a los deberes de información tributaria sobre terceros, bien que la información sea suministrada con carácter general o, bien que la

obtención sea hecha por requerimiento de la Administración tributaria. Estos límites se encuentran contenidos en la Constitución, entre los que tenemos, el derecho a la intimidad, la inviolabilidad del domicilio, el secreto de las comunicaciones o, bien, se encuentran desarrollados en disposiciones normativas de carácter legal, tales como el secreto profesional, el secreto estadístico, el secreto del protocolo notarial, el secreto de las diligencias sumariales. Igualmente se llevará a cabo el estudio de los límites temporales, así como el tratamiento y uso posterior de la información obtenida, como es, el secreto y sigilo de la misma, la custodia que se ha de tener de ella, la utilización de esos datos obtenidos y, por último, se tratará el derecho de acceso, rectificación y control de la información por parte del sujeto interesado.

CAPÍTULO I

DEBERES DE COLABORACIÓN TRIBUTARIA. NOCIONES GENERALES

1. DEBER DE COLABORAR

Ha sido la doctrina alemana la que fundamentalmente ha llevado a cabo la elaboración de los deberes de colaboración como figura genérica, como un concepto amplio que contiene a un conjunto de deberes determinados y concretos, que tienen en común coadyuvar en las tareas propias de la Administración tributaria, tal y como acontece con los deberes de información de datos referidos a los propios tributos o a los tributos de terceras personas, o con los deberes de notificación, de comunicación, de prueba, de declaración, entre otros.

La Administración tributaria en la aplicación del Derecho tributario material tiene como norte, averiguar y dejar claro los hechos relevantes a los efectos del tributo. En este sentido explica Paulick que la Ordenanza Tributaria Alemana obliga a la Administración tributaria a que se investiguen los supuestos de hecho con significación tributaria y de esta forma poder llegar a su conocimiento exacto, de la realidad presente en los mismos, señalando además que "El deber de averiguación de la Oficina de Hacienda tiene su contrapartida fundamental en un deber ilimitado de colaboración y esclarecimiento por parte de los obligados tributarios, es decir, el deber de manifestar todas las circunstancias determinantes de la imposición. Los obligados tributarios tienen que exponer su situación de manera exacta, completa y clara, así como aseverar que han hecho sus comunicaciones según su leal saber y entender"⁴.

Con lo cual, podemos afirmar de acuerdo con lo señalado por el autor antes citado que, por una parte, la Administración tributaria se encuentra en el compromiso de averiguar si los sujetos pasivos han realizado el hecho imponible del tributo, y por otra, es en éstos mismos sujetos pasivos sobre quienes descansa, en principio, el deber de comunicar a la Administración el haber realizado los distintos supuestos que darían lugar a la imposición tributaria.

La relación jurídico impositiva es considerada por Kruse como una relación entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de carácter general; la misma consiste en un hacer, un soportar o un dejar de hacer, y se distingue de la relación obligacional impositiva, ya que ésta viene a ser una relación especial entre los que él llama "acreedor impositivo"

⁴ Heinz Paulick, W.: en estudio preliminar a *La Ordenanza Tributaria Alemana*, traducción de C. Palao Taboada, I.E.F., Madrid, 1980, pág. 37. Deberes de colaboración que al decir de López Martínez, J., tanto la legislación española como la doctrina alemana, "engloban bajo el genérico concepto de deber de colaboración un cúmulo de deberes de los sujetos pasivos de la obligación tributaria *stricto sensu* y de los demás sujetos a los que se les impone vínculos jurídicos frente a la Hacienda pública de análogas características". *Los deberes de información tributaria*, I.E.F., Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 19.

y el "deudor impositivo" y cuyo objeto son "las pretensiones impositivas, pretensiones de reintegro, de bonificación y de reclamación".

El deudor impositivo en la relación obligacional, viene a ser aquél que está llamado a soportar la prestación debida como realizador del hecho imponible y sobre quién recae la obligación impositiva, cuyo cumplimiento da lugar a la extinción de la relación obligacional. No obstante, la relación jurídico impositiva subsiste más allá de ésta última, con lo cual, no terminan al mismo tiempo⁵.

Podemos decir de acuerdo con lo señalado por Kruse, que existen unos deberes que son independientes de la obligación impositiva, situados en un plano distinto y que nacen y se extinguen por separado, siendo estos los deberes de colaboración.

Hay que observar que en la actualidad el tributo⁶ se ha masificado, el Estado en la necesidad de obtener recursos para la consecución de sus fines ha gravado un número mayor de supuestos de hecho, trayendo como consecuencia que sean más las personas que están obligadas a contribuir. Este fenómeno ha envuelto igualmente a un número cada vez más elevado de ciudadanos que se encuentran sujetos al cumplimiento de deberes tributarios, a los que la Administración tributaria les requiere a su vez la máxima colaboración, esto es, a cargo tanto de los sujetos por obligaciones propias, como por aquellos terceros ajenos a dicha obligación.

La colaboración que en un momento dado realicen los ciudadanos para la Administración tributaria, viene a coadyuvar en la efectividad y eficacia de la actividad financiera y tributaria de la Hacienda Pública, ya que como bien lo ha manifestado Pont i Clemente, "El tributo como fenómeno de masas requiere la máxima colaboración entre la Administración tributaria y los ciudadanos. Puede afirmarse que la consecución de un sistema tributario justo sólo puede realizarse si a unas leyes técnicamente buenas y a una Administración eficaz se suma la colaboración de los ciudadanos, y que, por tanto, del ordenamiento constitucional cabe inferir la existencia de un deber de colaboración con la Administración tributaria"⁷. Con lo cual, podemos

⁵ Kruse, H. W.: Señala igualmente que "los distintos deberes de colaboración del sujeto pasivo permanecen invariables con independencia de la extinción de la relación obligacional impositiva. Por ejemplo, el sujeto pasivo aún después del pago, ha de proporcionar informaciones, ha de presentar anotaciones, libros y papeles de negocios para su examen y comprobación" *Derecho Tributario*, trad. cast. de Perfecto Yebra Martul-Ortega y Miguel Izquierdo Macías-Picavea, EDERSA, Madrid, 1978, pág. 271.

⁶ Rivas Nieto, M. E.: entiende por tributo "Toda prestación pecuniaria coactiva, derivada de una obligación *ex lege* no sancionadora, que el Estado u otro ente público exigen en el uso de sus potestades, con la finalidad de la cobertura de los gastos públicos, de acuerdo con el principio de legalidad y el principio de capacidad económica", en *El concepto de tributo en la Constitución Española* Tesis doctoral inédita, Tomo II, Tarragona, 2.001, pág. 589.

⁷ Pont i Clemente, J.: *El pago fraccionado de los tributos*, I.E.F., Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 77. Se ha de señalar que si quien presta colaboración con la Administración tributaria es

decir que la colaboración que se espera de todas y cada unas de las personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, representan para la Administración una ayuda invaluable para la consecución de sus fines, que no es otro que la eficiencia y eficacia en la recaudación de los tributos.

Los casos de colaboración están previamente determinados por la norma impositiva, formando parte habitual de una relación jurídico tributaria⁸. En consecuencia, los efectos jurídicos que se puedan derivar han sido previamente determinados por la norma fiscal aplicable; sin embargo, como regla general, el individuo llamado a colaborar es el mismo sujeto pasivo principal y esencial de la obligación tributaria, esto es, el realizador del hecho imponible, conocido como contribuyente.

Este sujeto pasivo principal y esencial del tributo puede estar obligado a hacer las declaraciones respectivas, hacer aclaraciones cuando se lo soliciten, cumplir con una serie de deberes formales que forman parte integrante de la relación tributaria. No obstante, en otros casos, la persona llamada a colaborar no es el referido sujeto pasivo principal del tributo, sino que viene a ser otro sujeto pasivo al que la norma jurídico tributaria impone el cumplimiento de las obligaciones del contribuyente, apareciendo así la figura del sustituto y del responsable, así como también puede darse el caso de que la colaboración surja de forma independiente de la relación tributaria y sin formar parte de ella, como es la denuncia.

El autor Zanobini, siguiendo a Parra de Más considera que nos encontramos frente a la colaboración cuando se cumplen dos requisitos:

el mismo sujeto pasivo principal y esencial de la obligación tributaria, y la misma viene señalada en una norma jurídica, nos encontraríamos, no frente a un caso de colaboración, sino, frente al cumplimiento de obligaciones formales expresamente señaladas en la Ley. En tal sentido, Parra de Más, S., al referirse a la colaboración fiscal considera que en el caso "de que sea el sujeto pasivo del Impuesto el que presta esta actividad de colaboración, no venga ésta impuesta de forma forzosa por la ley. En el caso de que viniera obligado a realizar esta actividad nos encontraríamos no frente a un caso de colaboración, sino ante el cumplimiento de obligaciones formales, producto del normal contenido de la relación jurídico-tributaria", "Apuntes para un trabajo sobre la colaboración jurídica de los administrados en el campo fiscal" en *XII Semanas de estudios de Derecho financiero*, I.E.F., Madrid, 1965, pág. 589.

⁸ Sainz de Bujanda, F.: considera que: "La colaboración del contribuyente en el procedimiento de gestión fiscal constituye una necesidad insoslayable. Existen ordenamientos que regulan la aplicación del tributo dando en ella muy escasa intervención a la Administración pública, porque confían en una espontánea, honesta y diligente actitud del contribuyente en orden al cumplimiento de sus obligaciones; hay otros, en cambio, que prevén una actuación administrativa dilatada e intensa y que reducen la participación del contribuyente al cumplimiento de muy escasos deberes de colaboración. Esta es, sin embargo, necesaria en todos los sistemas, porque, no puede pensarse que la Administración esté nunca en condiciones de conocer por sí sola la realización de los hechos impositivos, ni de definir su precisa naturaleza, ni de llegar, en fin, a hacer efectivos sus créditos sin el auxilio -prestado de unas y otras formas- de los propios sujetos obligados" *Hacienda y Derecho*, Vol. V, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1967, pág. 252.

- "1. Que la actividad desarrollada sea privada, desde el punto de vista del sujeto de que emana.
2. Que se encamine a la realización de fines públicos"⁹.

Desde nuestro punto de vista tal afirmación no es del todo cierta, ya que el deber de colaboración corresponde tanto a las personas naturales o jurídicas, las cuales pueden ser indistintamente públicas o privadas, con lo cual cabe el caso de que el sujeto sobre quien puede recaer el deber de colaboración sea un ente público, sin embargo, estamos de acuerdo con el autor cuando señala que el fin que se persigue con la colaboración sea un fin público, como es la obtención de ingresos públicos para la consecución de los fines del Estado.

Del artículo 111.1 de la Ley General Tributaria se deduce el deber de colaboración cuando se señala que *"Toda persona natural o jurídica, pública o privada estará obligada a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas..."*. Artículo que, a la vez, plantea los llamados deberes de información tributaria sobre terceros. Para Pont i Clemente "toda una serie de obligaciones y deberes que no constituyen la obligación tributaria ni obligaciones necesariamente accesorias a la misma pueden explicarse si se incardinan en el deber de colaboración"¹⁰.

Para Alonso González, "Solicitar de los contribuyentes y ciudadanos su ayuda concreta mediante la aportación de esos *"datos informes o antecedentes con trascendencia tributaria"* se enmarca dentro del desarrollo amplio y progresivo que se observa de los deberes de colaboración...y conecta directamente con otro fenómeno de creciente actualidad, desde hace años ya, en el seno de las relaciones Administración-administrado: la asunción cada vez más notable por parte de los sujetos pasivos de los tributos, y de demás deberes y obligaciones de naturaleza fiscal, de numerosas actuaciones encaminadas a facilitar el correcto, eficaz y más fácil desarrollo de los diversos procedimientos tributarios (autoliquidaciones, retenciones, repercusiones, etc.)"¹¹.

La Constitución como norma rectora del sistema jurídico en general y del tributario en particular señala una serie de postulados y valores que sirve como punto de partida de todo el ordenamiento jurídico. En su artículo 31.1 señala que *"Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad*

⁹ Parra de Más, S.: "Apuntes para un trabajo sobre la colaboración...", ob. cit., pág.605.

¹⁰ Pont i Clemente, J.: *El pago fraccionado de los tributos*, ob. cit., pág. 73.

económica mediante un sistema tributario justo...", de donde se infiere el deber que tienen cada uno de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos.¹² Junto y muy ligado a este deber de contribuir se encuentra el deber que tienen todos de colaborar con la Administración para el logro de dichos recursos económicos, mediante la aportación de los datos, informes o antecedentes, que procuren la obtención de los mismos, prestaciones patrimoniales y personales de carácter público que han de ser establecidas por vía legal, las cuales se encuentran referidas a las dos actividades principales que recaen sobre los ciudadanos cuando han de asumirse sus deberes tributarios de acuerdo con el artículo 31.1 de la misma Constitución¹³.

El Tribunal Constitucional en su Sentencia 76/1.990, de 26 de abril (Aranzadi, R.T.C. 1.990\76), al referirse al deber de contribuir, hace mención al deber de colaboración, cuando expresa en su Fundamento Jurídico Tercero: que la "...recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria. Para los ciudadanos este deber constitucional implica, más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que el artículo 9.1 de la norma fundamental impone, una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales". Con lo cual se confirma que tanto las personas públicas como privadas, están llamadas por la ley a llevar a cabo la colaboración que sea necesaria para con la Administración en orden a un interés público.

Por su parte, López Martínez, J.: nos dice que "La colaboración con los órganos de la Administración tributaria para la consecución de los fines a ella asignada, encuentra su fundamento último...en el deber de contribuir entendido como principio básico de solidaridad en la consecución de un interés fiscal, que se proyecta o recoge

¹¹ Alonso Gonzalez, L. M.: *La reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1.995 de 20 de julio*, Ed. Cedecs, Barcelona, 1.995, pág. 265.

¹² Para Ferreiro Lapatza, J. J., este artículo 31.1 de la Constitución mediante tal afirmación, "Sienta así el criterio político fundamental, aunque no único, conforme al que ha de repartirse en nuestro país la carga tributaria", en prologo al libro de Alonso González, L. M.: *Sustitutos y retenedores en el ordenamiento tributario español*, Marcial Pons, Madrid, 1.992, pág.7.

¹³ Alonso Gonzalez, L. M.: *Información tributaria versus intimidad personal y secreto profesional*, tecnos, Madrid, 1.992, pág. 9. Para Ferreiro Lapatza, J. J., "La ley ordinaria debe procurar, de acuerdo con él, -art.31.1 CE- los esquemas de vínculos y relaciones que hagan posible y efectivo el reparto facilitando al máximo las tareas de la Administración, garantizando al máximo la recaudación y reduciendo al mínimo las molestias que forzosamente se han de

un interés colectivo"¹⁴. Se impone por tanto como el fin último de la colaboración que la misma tenga como resultado un beneficio extendido a todos, esto es, a favor del interés general frente a intereses de tipo individual.

Al lado del deber de contribuir señalado en el artículo 31.1 de la Constitución, el Tribunal Constitucional, mediante el Fundamento Jurídico Tercero de la sentencia que se acaba de señalar, menciona la importancia del deber de contribuir y puntualiza en paralelo un deber de colaboración que tienen todos para el logro del fin encomendado a la Administración tributaria.

La importancia que tiene el deber de colaboración está íntimamente ligada al deber de contribuir que tienen todos los ciudadanos, pero a su vez esta colaboración prestada coadyuva para que los recursos que necesita el Estado en la consecución de sus fines puedan ser obtenidos, lo que implica la atribución mediante las respectivas leyes, de las potestades necesarias para dar efectividad al deber de colaboración que involucra a todos los ciudadanos, con lo cual, como nos dice Alonso González, "...la Administración tributaria encargada de la gestión de los tributos requiere, para alcanzar su meta, del concurso de prestaciones patrimoniales (los tributos como sumas de dinero) y no patrimoniales (los deberes formales que acompañan a los tributos)¹⁵.

La intervención de la colaboración desde el punto de vista funcional, es aplicable por ejemplo, en el proceso que tiene como finalidad el que operen las distintas formas que se pueden presentar para la extinción de la deuda tributaria, así como en el ejercicio de cualesquier recurso contra los actos de liquidación, declaración-liquidación, bien por el contribuyente o por los órganos de la Hacienda Pública en su actividad gestora o jurisdiccional¹⁶.

En consecuencia, podemos señalar que la colaboración viene a cumplir un papel eficaz en los fines que persigue la Administración con relación a la gestión de los tributos, facilitando todos y cada uno de los procedimientos y actos llevados a cabo, bien por iniciativa de los contribuyentes o por aquellos que realicen los distintos órganos de la Administración tributaria gracias a la aportación por parte de los obligados tributarios, de los documentos y demás libros que tengan relación con las actividades empresariales, profesionales o de otra naturaleza por ellos desarrolladas,

ocasionar al ciudadano", en prologo al libro de Alonso González, *Sustitutos y retenedores...*, ob. cit. pág.7.

¹⁴ López Martínez, J.: *Los deberes de información tributaria*, ob. cit., pág. 33.

¹⁵ Alonso Gonzalez, L. M.: *Información tributaria...*, ob. cit., pág. 9 y 10.

¹⁶ Parra de Más, S.: "Apuntes para un trabajo sobre la colaboración...", ob. cit., pág. 590

en la oportunidad en que la Administración de Hacienda, lleve a cabo la determinación de la deuda tributaria en ejercicio de su potestad de comprobación e investigación.

2. LAS ESPECÍFICAS OBLIGACIONES DE COLABORACIÓN

2.1. INTRODUCCIÓN

Podemos decir que existe una obligación tributaria principal representada por el pago del tributo o deuda tributaria, pero que sin embargo, se presentan al lado de esta última una serie de obligaciones accesorias las cuales se han de tomar en cuenta a los efectos de la imposición. Ciertamente, la obligación de pagar se encuentra en una posición preponderante dentro de la concepción del tributo como una relación obligatoria, pero por otra parte, no se puede olvidar que a su vez se localizan otras obligaciones cuyo cumplimiento facilitan el logro y realización de la obligación principal que conlleva el procedimiento de imposición¹⁷.

Nawiasky cuando habla de las obligaciones financieras distingue diferencias entre la obligación que se encuentra en el centro de la relación obligatoria, cual es el pago del tributo, de otras que se encuentran en la periferia y dice que "Se trata, en estos supuestos, de obligaciones de colaboración, de prestaciones auxiliares de un tercero, y se dan, por ejemplo, en los casos de denuncia, cuando se proporcionan informes, en el registro de marcas, en la retención de parte del salario"¹⁸. Con lo cual, la doctrina distingue en la relación obligatoria claramente la existencia de una obligación principal, representada por el pago del tributo y que se encuentra señalado en las distintas normas jurídicas, así como también, otras obligaciones que denominan accesorias o circundantes con respecto a la principal.

Se puede afirmar que el sujeto pasivo, es decir, el contribuyente, sustituto o responsable, sobre quien en última instancia recae el pago del tributo, tiene a su vez que cumplir una serie de obligaciones de naturaleza auxiliar –deberes de colaboración– que coadyuvan al mismo fin, cual es, el cumplimiento de la obligación tributaria y la eficacia del procedimiento de imposición. No obstante, se ha de señalar sin embargo que aparte del sujeto pasivo, existen otros sujetos denominados

¹⁷ Para Ferreiro Lapatz, J.J. el Derecho tributario "...no disciplina sólo la obligación de pago en que el tributo consiste. Regula otras muchas situaciones, vínculos y relaciones, ...derechos y obligaciones, ...por ella disciplinados; de su categorización, su clasificación, sistematización y relaciones entre ellos. Dentro de un Ordenamiento coherente que pueda ser efectivamente aplicado a la realidad social que trata de organizar", en *Curso de Derecho Financiero Español*, 22º ed., vol. II, Marcial Pons, vol. II, Madrid, 2.000, pág. 15.

¹⁸ Nawiasky, H.: *Cuestiones fundamentales de Derecho tributario*, ob. cit., pág. 55.

"terceros" a los que se les exige el cumplimiento de estos mismos deberes auxiliares, independientemente de cual sea su capacidad económica.

Pues bien, todas y cada una de los específicos deberes de colaboración establecidos mediante las correspondientes normas legales, tienen su punto de partida en el deber de colaboración que genéricamente tienen los administrados¹⁹ de prestar a la Administración financiera. Para Pont i Clemente, "La obligación de colaboración tributaria puede definirse como la obligación de Derecho público ex lege, cuya prestación consiste en un dar o un hacer distinto del pago tributario, pero vinculado a la gestión tributaria como un instrumento de la misma"²⁰. La anterior cita reafirma el carácter diferenciado de la obligación principal, a lo que agregaríamos que tiene una existencia independiente de esta última, ya que puede permanecer en el tiempo más allá del cumplimiento del pago del tributo.

Por su parte para Ferreiro Lapatza, "Los vínculos y relaciones distintos de la obligación tributaria tratan, así, en todo caso, de asegurar, de garantizar el cumplimiento de ésta y se diferencian de ella, en esencia, precisamente por su finalidad. La obligación tributaria se establece para procurar un ingreso al Estado. Los otros vínculos y relaciones –los deberes de colaboración– se establecen para asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria siempre que ésta haya nacido. Y es esta función de aseguramiento y control, lo que explica y justifica que tales vínculos y relaciones existan en ocasiones independientemente de la existencia o no existencia de una concreta obligación tributaria"²¹.

Podemos concluir afirmando, que si bien las obligaciones accesorias no están llamadas a cumplir un fin inmediato como el que resulta del cumplimiento de la obligación principal, sobre las mismas recae la función de procurar y coadyuvar en el cumplimiento y ejecución de la obligación tributaria principal, y con ese propósito es empleado por la Administración tributaria –los deberes de colaboración– para llevar a cabo el control y aseguramiento que permitan la eficacia de la recaudación.

¹⁹ Ley 30/1.992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, de 26 de noviembre, (B.O.E. 27-11-1.992, Aranzadi, R.C.L. 1.992\2.512) nos señala ese carácter genérico del deber de colaboración que tienen los administrados cuando trata en su Artículo 39 lo relacionado con la "Colaboración de los ciudadanos. 1. Los ciudadanos están obligados a facilitar a la Administración informes, inspecciones y otros actos de investigación sólo en los casos previstos por la ley. 2. Los interesados en un procedimiento que conozcan datos que permitan identificar a otros interesados que no hayan comparecido en él tienen el deber de proporcionárselos a la Administración actuante".

²⁰ Pont i Clemente, J.: *El pago fraccionado de los tributos*, ob. cit., pág. 77.

²¹ Ferreiro Lapatza, J. J.: *Curso de Derecho Financiero español*, 20º ed., vol. I, Marcial Pons, Madrid, 1.998, pág. 351.

2.2. CLASES DE OBLIGACIONES DE COLABORACIÓN

La normativa jurídico tributaria nos señala una gran variedad de deberes fiscales que se pueden considerar como representativas de la colaboración tributaria con la Administración, en consecuencia y sin ánimo de llegar a hacer una clasificación exhaustiva podemos señalar que la doctrina²² ha considerado varios criterios de clasificación de los mismos, distinguiendo entre otros los siguientes casos de colaboración:

A) POR LA OBLIGATORIEDAD

La ley regula tanto la colaboración que viene impuesta al administrado, esto es, la que se da con carácter obligatorio, así como la colaboración hecha con carácter voluntaria, señalando en este caso los cauces a través de los cuales el administrado ha de prestar la misma en forma libre, siendo la más frecuente de esta última el supuesto de la Denuncia pública²³. En consecuencia es sólo y exclusivamente la Ley la llamada a establecer mediante las disposiciones legales pertinentes las distintas manifestaciones a través de las cuales se ha de llevar a cabo la colaboración que requiere la Administración, indicando la oportunidad, los distintos lapsos y demás criterios que permiten su ejecución.

B) POR SU ALCANCE

Otra pauta de clasificación que la doctrina ha elaborado de la colaboración²⁴, viene a ser aquella que la distingue por su alcance, tomando como base de la misma su contenido.

- a) La colaboración puede ser puramente material, representada por la entrega de datos, supuesto en el que nos encontraríamos cuando el obligado tributario aporta documentos, libros y demás elementos que se estimen necesarios, para las actuaciones de comprobación e investigación que realice la Administración tributaria,

²² Ver entre otros a Parra de Más, S.: "Apuntes para un trabajo sobre la colaboración...", ob. cit., pág. 590 y ss.; López Martínez, J.: *Los deberes de información tributaria*, ob. cit., pág. 33 y ss.; Cubillo Valverde C.: "La colaboración de los administrados en la gestión tributaria" *XII Semanas de estudios de Derecho financiero*, I.E.F., Madrid, 1965, pág. 571 y ss.

²³ López Martínez, J.: señala que "La colaboración con los órganos de la Administración tributaria para la consecución de los fines a ella asignada, encuentra su fundamento último...en el deber de contribuir...". *Los deberes de información tributaria*, ob. cit., pág. 33.; Parra de Más, S.: considera que "La actividad de colaboración puede venir impuesta obligatoriamente al sujeto que la presta o ser potestativa del mismo. Lo frecuente es lo primero". "Apuntes para un trabajo sobre la colaboración...", ob. cit., pág. 591

²⁴ Ver a tales efectos a Parra de Más, S.: "Apuntes para un trabajo sobre la colaboración...", ob. cit., pág. 591; López Martínez, J.: *Los deberes de información tributaria*, ob. cit., pág. 36.

- b) La colaboración puede tener un contenido supramaterial, cuando la misma lleva consigo, el nacimiento de nuevos derechos y obligaciones establecidos en la norma jurídico tributaria, que vendría a ser el caso de la presentación de la declaración o la declaración–liquidación que realice el sujeto obligado.

Podemos afirmar que la colaboración que realiza el sujeto pasivo principal y esencial de la obligación tributaria, llevadas a cabo, ya sea mediante la presentación de declaraciones–liquidaciones, o bien, por la entrega de datos, informes y demás antecedentes, dan lugar al nacimiento a su cargo de derechos y obligaciones a que se refieren las normas tributarias, cosa que no ocurre cuando quien cumple con los deberes de información es otra persona distinta del sujeto pasivo, que no está interesado en las consecuencias jurídicas que se puedan derivar de los datos, informes o antecedentes que aporta a la Administración, ya que los mismos están llamados surtir efecto sobre otra sujeto distinto de él, esto es, el sujeto pasivo principal de la obligación tributaria.

C) POR LOS SUJETOS QUE INTERVIENEN

De conformidad con este criterio de clasificación, hay que distinguir si el sujeto obligado está llamado a cumplir el deber de colaboración por ser sujeto pasivo del tributo, o en su defecto, por ser un tercero pero que se encuentra relacionado con el sujeto pasivo.

- a) En orden a lo dicho anteriormente, el sujeto pasivo del tributo, junto al cumplimiento de la obligación tributaria, se encuentra compelido a aportar datos o informes con trascendencia tributaria que, forman parte de un cúmulo de deberes para el logro y realización de los fines fiscales.

Entre los deberes a que está llamado a cumplir el sujeto pasivo se encuentran, el efectuar la declaración o realizar la cuantificación del tributo, los cuales pueden calificarse de colaboración con la Administración tributaria, dado que, en principio, es el sujeto pasivo quien mejor conoce de antemano todo lo relacionado con su obligación tributaria. Por eso su colaboración es de suma importancia para la consecución de los fines tributarios.

- b) Se encuentran algunos sujetos que están obligados a realizar el cumplimiento de deberes de información para con la Administración, pero tales sujetos no son parte de la relación jurídico tributaria, es decir, se encuentran al margen de tal relación y no obstante, están obligados a cumplirlos, dado que están vinculados con el sujeto pasivo del tributo,

mediante relaciones que pueden ser de orden económico, profesional o financieras.

López Martínez, al referirse a estas personas que vienen a colaborar por estar vinculadas con el sujeto pasivo, afirma que "dichos deberes de colaboración, al menos los que surgen con consecuencia de un acto administrativo de requerimiento, se encuentran en relación de subsidiaridad, con relación a aquellos deberes que han de prestar los propios sujetos pasivos"²⁵.

En este sentido destaca el artículo 112 de la Ley general Tributaria, cuando señala un cúmulo de deberes de colaboración a los funcionarios y autoridades del Estado, organismos autónomos, sociedades estatales, y a todos los que en general ejerzan funciones públicas, que "*estarán obligados a suministrar a la administración tributaria cuantos datos y antecedentes con trascendencia tributaria*".

D) POR SU CARÁCTER

La colaboración, atendiendo a su carácter o naturaleza puede ser dividida en individual o colectiva²⁶.

Sainz de Bujanda, señala cuando habla de la colaboración del contribuyente en el procedimiento de gestión, que la "participación puede tener un carácter estrictamente individual –cuando cada contribuyente cumple, en forma aislada, los deberes fiscales que la ley le impone– o manifestarse en forma social –cuando el auxilio de los contribuyentes se desenvuelve por cauces institucionales–, es decir, en el seno de entidades a las que los sujetos pertenecen por razón del tipo de actividad mercantil o profesional que desempeñan"²⁷.

- a) Colaboración colectiva: La Ley General Tributaria en su Capítulo II del Título III, artículos 96 al 100, contempla "*la colaboración social en la gestión tributaria*", evidenciando la manifestación más clara de colaboración colectiva con la Administración tributaria;
- b) Colaboración individual: En el supuesto contemplado en el artículo 35.2 de la misma L.G.T estaríamos frente a la colaboración estrictamente individual cuando el sujeto obligado principal a dar cumplimiento a la obligación tributaria, ha de proporcionar a la Administración tributaria, "*los datos,*

²⁵ López Martínez, J.: *Los deberes de información tributaria*, ob. cit., pág. 35.

²⁶ Ver la clasificación hecha por López Martínez, J.: *Los deberes de información tributaria*, ob. cit., pág. 34.

²⁷ Sainz de Bujanda, F.: *Hacienda y Derecho*, Vol. V, ob. cit. Pág. 252.

informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible".

La doctrina ha identificado la colaboración colectiva con la expresión "social"²⁸. A nuestro modo de ver, desde un punto de vista teleológico, la expresión "social" cabe utilizarla en un término amplio que abarca tanto a la colaboración que se lleve a cabo de manera individual como colectiva, por cuanto tanto una como la otra vendría a ser colaboración que tiene como fin el beneficio general de todos. En este sentido, se ha dicho por López Martínez, "puesto que la colaboración se realiza para la consecución del interés fiscal, cualquier tipo de colaboración –colectiva o individual–, es "social" en el sentido de que es realizado para el mejor cumplimiento de los fines tributarios que constituyen un interés colectivo"²⁹.

E) POR SU NACIMIENTO

Atendiendo a la forma en que pueden surgir los deberes de colaboración, los mismos pueden darse de muy distintas maneras, dentro de los cuales tendríamos las siguientes:

- a) Por la existencia de una disposición normativa de carácter general que los contemple, y estamos en este caso en presencia de las llamadas obligaciones de colaboración por suministro;
- b) Por el ejercicio de potestades administrativas representadas por requerimientos concretos llevadas a cabo caso por caso por parte de la Administración tributaria, estando frente a la colaboración vía captación³⁰.

Las obligaciones antes mencionadas encuentran su fundamento jurídico en los artículos 111 y 112 de la Ley General Tributaria.

La Constitución en su artículo 31.1 impone a todos los ciudadanos la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, de donde se deriva un compromiso a cargo de todos los ciudadanos de colaboración, con el propósito de que esa obligación de todos a contribuir al sostenimiento de los gastos se haga de manera efectiva.

El desarrollo de esos deberes de colaboración se materializa a través de la Ley, la que impone esos deberes de colaboración, y de este modo obliga directamente a

²⁸ Sainz de Bujanda, F.: *Hacienda y Derecho*, Vol. V, ob. cit., pág. 252; Cubillo Valverde C.: "La colaboración de los administrados...", ob. cit., pág. 569 y ss.

²⁹ López Martínez, J.: *Los deberes de información tributaria*, ob. cit., pág. 34.

³⁰ Clasificación atribuida a Mantero Saenz, A. y Cuesta Rodríguez M.: En *El procedimiento en la inspección tributaria*, 4º ed, Edersa, Madrid, 1.990, pág. 441-442. Ver también en este sentido a López Martínez, J.: *Los deberes de información tributaria*, ob. cit., pág. 34-35.

los administrados que se encuentren en los supuestos previstos por la norma, o bien, puede darse el caso de que la norma jurídica no prevea dichos deberes de colaboración, siendo por tanto la misma Administración tributaria, mediante los requerimientos individualizados, quien solicite de los administrados el cumplimiento de tales deberes de colaboración, con sujeción en todo caso a lo que con carácter general señala la norma jurídica.

F) POR LA FORMA DE MANIFESTARSE LA COLABORACIÓN

La colaboración a que están llamados los sujetos pasivos principales o esenciales del tributo, así como los terceros relacionados con éstos, se pueden clasificar en:

- a) Colaboración que supone una conducta activa, es aquella que se despliega en un hacer o un dar a la Administración tributaria y vienen a estar representadas entre otras por: a') la declaración, b') la declaración-liquidación, y c') por operaciones vinculadas con la declaración o la declaración-liquidación, tales como la cuantificación de la deuda tributaria o el aportar datos que le sean requeridos.
- b) Las que se manifiestan a través de una conducta pasiva como forma de llevar a cabo su realización, representada por el hecho de tener que soportar ciertas actuaciones efectuadas por la Administración tributaria, tales como la comprobación e investigación de los hechos tipificados como gravables, entre otras: a') las que tienen como objeto el verificar el adecuado cumplimiento de sus obligaciones y deberes para con la Hacienda Pública, y b') las actuaciones de valoración de bienes, rentas, productos, derechos y patrimonio en general, etc.

2.3. LA TRASCENDENCIA CONSTITUCIONAL DE LAS OBLIGACIONES DE COLABORACIÓN EN LA INFORMACIÓN TRIBUTARIA

Como hemos indicado en apartados anteriores, el deber de colaboración es consecuencia del deber de contribuir con la Hacienda pública, lo que se encuentra previsto en el artículo 31.1. de la Constitución. Además la contribución económica al sostenimiento de los gastos públicos no sólo se manifiesta por el traslado de dinero a las arcas del Estado, sino que también se encuentra representada por el cumplimiento de los deberes de colaboración, las cuales se llevan a cabo mediante la aportación de datos.

Proporcionar información viene a ser el complemento para llevar a cabo el cumplimiento de los deberes de colaboración en la recaudación. Para Jacobo y Burguillo, la información tributaria puede ser definida "...como aquellos datos, informes o antecedentes que facilitan directa o indirectamente la aplicación, comprobación o investigación de los tributos"³¹.

El Tribunal Constitucional mediante la Sentencia 110/1.984, de 26 de noviembre de 1984 (Aranzadi, R.T.C. 1.984\110), Fundamento Jurídico 3º, llega a formularse la pregunta: "¿en qué medida la Administración puede exigir los datos relativos a la situación económica de un contribuyente?", dando como respuesta a la misma, que "no hay duda que en principio puede hacerlo", para a continuación señalar que "la simple existencia del sistema tributario y de la actividad inspectora y comprobatoria que requiere su efectividad lo demuestra". En consecuencia, podemos señalar que el artículo 31.1 de la Constitución antes mencionado se considera la base sobre el que se apoya la Administración para poder solicitar los datos económicos de un contribuyente³², por cuanto si se quiere instaurar un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad, se debe contar con la información necesaria de las actividades que realizan los contribuyentes, y de este modo fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de sus administrados.

El Tribunal Constitucional igualmente señala que, "parece inútil recordar que en el mundo actual la amplitud y la complejidad de las funciones que asumen el Estado hace que los gastos públicos sean tan cuantiosos que el deber de una aportación equitativa para su sostenimiento resulta especialmente apremiante. De otra forma se produciría una distribución injusta en la carga fiscal, ya que lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar. De ahí la necesidad de una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz, aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta.

De ahí también la imposición del deber jurídico de colaborar con la Administración en este aspecto fundamental del bien público, deber que recae no sólo sobre los contribuyentes directamente afectados, sino también puede extenderse,

³¹ Jacobo y Burguillo, J. M.: *La información tributaria en España*, Ministerio de Economía y Hacienda, Secretaría General Técnica, Centro de publicaciones, Madrid, 1987, pág.15.

³² Para Ferreiro Lapatza, J. J. "la Administración tributaria puede ejercitar una variada gama de facultades y potestades tendentes a un mejor desarrollo de sus actividades. Los administrados tienen el deber genérico de no impedir el ejercicio de estas facultades y tienen el deber especial de soportar el ejercicio de sus potestades, estableciéndose así entre la Administración y los administrados...un multiforme conjunto de vínculos jurídicos no obligacionales. Así, por ejemplo, la Administración puede, en ciertos casos, ...examinar la contabilidad de un comerciante, puede inspeccionar locales en que se ejercita una industria..." en *Curso de Derecho Financiero español*, 20º ed., vol. I, ob. cit., pág. 351.

como hace la LRF³³, a quienes se encuentren en posición de prestar una ayuda relevante a esa tarea de alcanzar la equidad fiscal, como son los Bancos y demás Entidades de crédito".

Para Escribano "El fenómeno tributario adecuado a la magnitud de su desarrollo directo, con actos en masa, exige la máxima colaboración entre Administración y ciudadanos. Colaboración que ya de por sí trasciende un mero derecho de corte garantista, ...y debe atender a una equilibrada proporción entre ese deber de colaboración necesario para dar resultado al deber de contribuir y otros derechos a los que la Constitución atribuye relevancia: el derecho a la intimidad, por ejemplo"³⁴.

Podemos señalar que todos los ciudadanos están llamados a prestar esta colaboración, esto es, de proporcionar información bien en razón de requerimientos individualizados o, en virtud de una norma de carácter general³⁵ y de este modo estar enterada la Administración tributaria de todos los pormenores de las actividades económicas de los contribuyentes que coadyuven a hacer más efectiva la recaudación.

La Ley General Tributaria en sus artículos 111 y 112, en la redacción aprobada por la Ley 25/1.995, de 20 de julio (B.O.E. 27-7-1.995), de modificación parcial, mediante el primero de los artículos señala la obligación de todas las personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, de proporcionar a la Administración tributaria toda una serie de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, que se deduzcan de las relaciones económicas, profesionales o financieras que tengan con otras personas, concretando dicha obligación a cargo de:

"1...a) *Los retenedores y los obligados a ingresar a cuenta...*

b) *Las sociedades, asociaciones, colegios profesionales u otras entidades que entre sus funciones realicen la de cobro, por cuenta de sus socios, asociados o colegiados, de honorarios profesionales o de otros derivados de la propiedad intelectual o industrial o de los de autor, vendrán obligados a tomar nota de estos rendimientos y a ponerlos en conocimiento de la Administración tributaria.*

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

c) *Las personas o entidades depositarias de dinero en efectivo o en cuentas, valores u otros bienes de deudores a la Administración tributaria en período ejecutivo, están obligados a informar a los órganos y agentes de recaudación ejecutiva y a cumplir los requerimientos que les sean hechos por los mismos en el ejercicio de sus funciones legales.*

³³ Ley 50/1.977, de 14 de noviembre (B.O.E. 16-11-1.977), de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal (Aranzadi, R.C.L. 1.977\2.406) (L.R.F.).

³⁴ Escribano, F.: *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*, Civitas, Madrid, 1988, pág. 219.

³⁵ Mantero Saenz, A. y Cuesta Rodríguez M.: En *El procedimiento en la inspección tributaria*, ob. cit., pág. 441-442.

2. *Las obligaciones... deberán cumplirse, bien con carácter general, bien a requerimiento individualizado de los órganos competentes de la Administración tributaria...*".

Por otra parte, la Administración tributaria en ejercicio de la facultad concedida por la norma jurídica de solicitar información, podrá requerir la presentación de los libros de contabilidad, documentos, así como también que se le permita por parte del contribuyente la entrada en fincas, como lo señala el artículo 110 de la L.G.T., cuando dice:

"La comprobación e investigación tributaria se realizará mediante el examen de documentos, libros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, del sujeto pasivo, así como la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que hayan de facilitarse a la Administración o que sean necesarios para la determinación del tributo".

El cumplimiento del deber que tiene toda persona natural o jurídica de proporcionar datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, derivada de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas, conlleva a la idea de que el requerimiento de información que hace la Administración es de forma muy amplia. Cabría preguntarse hasta qué punto estos datos, informes o antecedentes tienen trascendencia tributaria, ya que sería lo mismo, que la Administración tributaria en forma subjetiva califique qué información tiene o no, trascendencia tributaria y de este modo solicitar a los contribuyentes la información que considere pertinente. Podemos decir que esta amplitud se contraponen con lo señalado en el artículo 31.3 de la Constitución relacionado con el principio de legalidad tributaria, y que será tratado en el Capítulo III.5.3.

Por eso podemos concluir con acierto que entre el Estado y los ciudadanos debe existir un equilibrio en sus relaciones, ya que éstas son fundamentales en el desarrollo del bienestar colectivo y la consecución última de sus fines. Por una parte el Estado es poseedor de un poder, del cual deriva el logro de todas y cada una de sus funciones, como la llamada a lograr un bienestar común. Pero por otra parte, los ciudadanos son poseedores de libertad y garantías que marcan un límite entre ellos y el poder del Estado, todo consagrado en la Constitución y las leyes y, dentro de las garantías reconocidas se encuentra el derecho a la intimidad, la abstención por parte de los demás miembros de la comunidad y del Estado mismo a través de sus órganos de no violentar ese dominio reconocido a los individuos como suyo.

3. ASPECTO OBJETIVO

Desde un punto de vista general, el objeto de los deberes de colaboración con la Administración se encuentra contenido en Ley 30/1.992, de 26 de noviembre (B.O.E. 27-11-1.992), de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (Aranzadi, R.C.L. 1.992\2.512), cuando en su artículo 39 trata sobre la "*Colaboración de los ciudadanos*", señala en tal sentido:

"1. Los ciudadanos están obligados a facilitar a la Administración informes, inspecciones y otros actos de investigación sólo en los casos previstos por la Ley.

2. Los interesados en un procedimiento que conozcan datos que permitan identificar a otros interesados que no hayan comparecido en él tienen el deber de proporcionárselos a la Administración actuante".

En consecuencia, el objeto de los deberes de colaboración vendría a estar concretado en la entregar a la Administración tributaria datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria.

Por su parte, el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, en sus artículos 12, 37 y 38 reitera lo señalado en la L.G.T. cuando indica que el objeto de las actuaciones de obtención de información por parte de la Inspección, son los datos, informes o antecedentes con trascendencia fiscal que se encuentren bien en poder de las personas naturales o jurídicas, las autoridades, entidades públicas, así como en todos aquellos que en general ejerzan funciones públicas y las que desarrollen actividades bancarias o crediticias, quienes están obligados a aportarlos, pero como nos indica Soler Roch, "...todos ellos responden a la satisfacción de un interés común: la colaboración de los particulares, –deudores o no del tributo– en las funciones de gestión tributaria, coadyuvando, con su conducta al desarrollo de los procedimientos de investigación, comprobación y liquidación"³⁶.

Hay que señalar que la información que los administrados han de comunicar a la Administración tributaria tiene por objeto el aporte de una serie de datos, pero que sin embargo, los mismos deben cumplir con el requisito esencial de tener trascendencia fiscal³⁷. De modo que no se trata de cualquier dato, sino que el mismo ha de servir para demostrar la realización del hecho imponible del tributo por parte del contribuyente.

³⁶ Soler Roch, M. T.: "Notas sobre la configuración jurídica de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", en *Civitas R.E.D.F.*, núm. 25, 1980, pág. 21.

³⁷ Ver a Eserverri Martínez, E. y López Martínez, J.: en *Temas prácticos de Derecho Financiero*, 3º ed., Editorial Comares, Granada, 1.997, pág. 510 y ss.

La colaboración que brindan los administrados a la Administración en la gestión tributaria se puede plasmar dentro de las más variadas y diversas formas:

- a) La Declaración Tributaria, en donde es el sujeto pasivo, quien realiza el hecho imponible y ha de colaborar con la Administración tributaria, poniendo en conocimiento de ella todas las circunstancias que rodean el mismo, los datos e información con trascendencia tributaria, ya que éste se realiza en la esfera privada de los individuos, para que de esta forma, los órganos competentes impulsen el procedimiento de exacción de los tributos.

La L.G.T. en sus artículos 101 y 102, imponen el deber de declarar los hechos que se encuentran gravados. No obstante, la Administración tributaria, en ejercicio de esa potestad para gestionar los tributos, puede a través de un requerimiento individual recabar declaraciones, así como solicitar ampliaciones, tal como lo establece el artículo 104 de la misma norma citada.

- b) Las denominadas declaraciones-liquidaciones, como forma de aportar datos con trascendencia tributaria y que pueden ser incluidas dentro del abanico de los deberes de colaboración, tal como nos dice Martín Delgado, "se trata simplemente de...actos de colaboración impuestos por las normas jurídicas"³⁸. Por su parte López Martínez, considera que "Consiste por tanto, en un deber de colaboración, en una prestación de carácter público, aunque se presente de forma accesoria del deber de declarar". Continúa señalando que "el objeto de la colaboración en la declaración-liquidación, trasciende el mero hecho de aportar datos a la Administración tributaria, sino que realizan operaciones de cuantificación de la deuda tributaria, que origina la necesidad de realizar calificaciones según el ordenamiento jurídico"³⁹.

El deber de proporcionar datos, informes y antecedentes con trascendencia fiscal, es perfectamente aceptable dentro de los deberes de colaboración con la Administración tributaria. Dicha colaboración puede ser hecha por el propio sujeto pasivo, ya que de conformidad con el artículo 35 de la L.G.T., el contenido de dicha colaboración vendría a estar compuesto por las declaraciones y comunicaciones que se le exijan, el llevar contabilidad, registros y demás documentos y justificantes pertinentes, permitir la práctica de inspecciones y comprobaciones vinculadas con el hecho imponible; Asimismo los artículos 111 y 112 de la L.G.T. establecen un deber de "proporcionar...datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria,..." que comprenden a una categoría de sujetos que se encuentran ajenos, esto es, que no

³⁸ Martín Delgado, J. M.: "Los nuevos procedimientos tributarios: Las declaraciones-liquidaciones y las declaraciones complementarias", en *Revista H.P.E.*, núm. 84, 1983, pág. 49.

³⁹ López Martínez, J.: *Los deberes de información tributaria*, ob. cit., pág. 22-23.

forman parte de la obligación tributaria principal, y que la normativa de cada tributo desarrolla de manera particular.

- c) Igualmente se ha de indicar que la Retención tributaria, responde al fundamento jurídico de la colaboración con la Administración tributaria, cuando se le impone al sujeto obligado el deber de comunicar la lista de los contribuyentes a quienes se le hace la retención, lo que da lugar a que dicho deber se califique de colaboración. No obstante, al lado del cumplimiento de este deber, se encuentra obligado a ingresar lo retenido y a responder por las que no haya efectuado, lo que configura una obligación con la Administración que va más allá de la simple colaboración para calificar al retenedor como sujeto pasivo sustituto.

La colaboración, tiene como contenido, el comunicar a la Administración tributaria un hecho o conjunto de hechos directamente imputable a un contribuyente determinado y cuya información tienen trascendencia tributaria bien para el propio sujeto pasivo de la obligación principal, o bien para otra persona distinta de aquél que aporta los datos e información.

4. ASPECTO SUBJETIVO

El fin último que persigue la norma jurídica, al tipificar los supuestos de hecho que dan lugar al pago de los tributos, no es otro que, el obtener ingresos para el Estado, ingresos representados por el pago de una suma de dinero.

El denominado acreedor o sujeto activo, puede exigir a otro, llamado en este caso deudor o sujeto pasivo una determinada prestación, derivada dentro de una relación jurídica que genera la obligación de pagar un tributo.

Las normas tributarias establecen una gran variedad de vínculos y relaciones que no se agotan con el cumplimiento de la obligación tributaria, entendida esta como aquella que consiste en dar como tributo una suma de dinero, sino más bien como nos dice Ferreiro Lapatza, las normas tributarias, "establecen, con el fin general de asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, una variada gama de relaciones y vínculos jurídicos entre Administración y administrados. Administración y administrados ocupan en ellos, según los diferentes supuestos, bien la posición activa del titular del derecho, potestad o facultad, bien la posición pasiva del obligado a realizar una prestación o soportar las consecuencias que para él derivan del ejercicio de una potestad o facultad"⁴⁰.

⁴⁰ Ferreiro Lapatza, J. J.: *Curso de Derecho Financiero español*, 20º ed., vol. I, ob. cit., pág. 382.

La Administración tributaria, es decir el sujeto activo que tiene la facultad de gestionar los tributos, requiere del concurso de los administrados u obligados, así como de terceros, para poder llevar a cabo la función que le es propia. Esta participación se materializa a través de la colaboración, de la participación en la tarea encomendada a la Administración en la gestión tributaria, según lo señala el artículo 90 de la L.G.T.

4.1 SUJETO ACTIVO

Partiendo de la afirmación de que los tributos constituyen ingresos pecuniarios de carácter público, exigidos por un ente público, se ha de indicar por tanto, que el ente público acreedor o sujeto activo en este caso de la obligación tributaria no es otro que el Estado, las Comunidades autónomas y demás entes públicos encuadrados dentro de la Administración menor de carácter territorial o institucional, quienes se encuentran determinados por la Ley⁴¹.

El sujeto activo por excelencia sería aquél ente que se encuentre en la posición de acreedor del crédito tributario frente a los sujetos obligados a las distintas prestaciones materiales y formales, derivadas de la obligación tributaria.

Como regla general, el acreedor del tributo es el mismo ente público que lo establece y gestiona, pero no necesariamente esto es así ni es aplicable para todos los supuestos⁴². En este sentido y siguiendo la tesis del profesor Ferreiro Lapatza⁴³, encontramos distintos supuestos que vienen a constituir excepciones a la regla general de tener como sujeto activo del tributo al ente público que lo establece y al que debería corresponder su gestión.

Dentro de tales excepciones podemos señalar entre otras las siguientes:

- a) La contemplada en el artículo 5° de la L.G.T., ya que cuando así lo determine la Ley, las corporaciones y entidades de derecho público, distintas

⁴¹ Ver a Ferreiro Lapatza, J. J., en *Curso de Derecho Financiero español*, 20° ed., vol. I, ob. cit., pág. 382, 383; Alonso González, L. M.: en *Sustitutos y retenedores en el ordenamiento tributario español*, Marcial Pons, Madrid, 1.992, pág. 19.

⁴² Para Alonso González, L. M.: "...lo normal es que el sujeto activo con poder tributario (facultad de producir normas tributarias) sea el sujeto activo de la obligación tributaria, el acreedor de la misma. Sin embargo, existen supuestos que excepcionan esta regla y que se originan al tratarse de titulares que se desenvuelven en planos diferentes: en el propio de la soberanía (poder tributario) y en el marco de la recaudación (titularidad del crédito tributario)", en *Sustitutos y retenedores en el ordenamiento tributario español*, ob. cit., pág. 19 y 20; también se pronuncian en este sentido Cortés Domínguez, M. y Martín Delgado, J. M.: en *Ordenamiento Tributario español*, 3° ed., Civitas, Madrid, 1.977, pág. 292.

⁴³ Ferreiro Lapatza, J. J.: *Curso de Derecho Financiero Español*, 20° ed., vol. I, ob. cit., pág. 383.

a las provincias y municipios podrán exigir tributos aún cuando no los hayan establecido ellos mismos⁴⁴;

- b) Cuando el Estado se reserva la gestión de un tributo creado a favor de los municipios;
- c) En los supuestos de los tributos cedidos a las Comunidades autónomas, pero que los mismos se establecen por el Estado tal como lo señala el artículo 10.1 de la Ley Orgánica 8/1.980, de 22 de septiembre (B.O.E. 1-10-1.980), de Financiación de las Comunidades Autónomas –L.O.F.C.A.– (Aranzadi, R.C.L. 1.980\2.165) "*Son tributos cedidos los establecidos y regulados por el Estado, cuyo producto corresponda a la Comunidad Autónoma*";
- d) Igualmente en los casos de establecerse un recargo, el acreedor es el sujeto activo de la obligación tributaria a quien el Estado le ha atribuido la posibilidad de establecerlo, pero que sin embargo, el Estado es quien lo gestiona, realiza el cobro, destinando lo recaudado al municipio correspondiente.

El sujeto activo del tributo puede ser entendido desde un punto de vista material y desde un punto de vista procedimental.

- a) Desde un punto de vista material, es sujeto activo del tributo el ente acreedor, a quién en definitiva se le ha de pagar el tributo;
- b) Desde un punto de vista procedimental, es sujeto activo del tributo el ente público encargado de gestionarlo y recaudarlo.

En lo que respecta al sujeto activo de la potestad de colaboración tributaria, hemos de tomar en cuenta a los efectos del presente trabajo, el sujeto activo desde el punto de vista procedimental, dado que es el sujeto que podrá reclamar la colaboración del administrado en la gestión de los tributos.

La gestión tributaria de conformidad con el artículo 90 de la L.G.T., se encuentra encomendada a los órganos administrativos, en donde se distinguen dos grandes tipos de funciones de la Administración en materia tributaria:

- a) Una para la liquidación y recaudación;
- b) Otra de resolución de reclamaciones contra aquellas gestiones que se susciten.

El cumplimiento por parte de los obligados tributarios de sus distintas prestaciones, tanto materiales como formales, en razón de la aplicación de los tributos,

⁴⁴ Nos dice Alonso González, J. M., que este artículo "sólo permite exigir tributos a las Administraciones menores de carácter institucional aunque no establecerlos porque carecen de

ha de hacerse siempre frente a un ente público que actúa como sujeto activo y quién le imprime el impulso al procedimiento tendente al logro de su efectividad. En consecuencia, desde este punto de vista procedimental se ha de entender siguiendo a Martín Queralt, por "sujeto activo como el ente público titular de la potestad administrativa para la gestión y exigencia del tributo", esto es, quien desarrolla su gestión y recaudación, "en cuanto ocupante del lado o la posición activa en las distintas relaciones jurídicas y en los procedimientos que para su aplicación se desplieguen"⁴⁵.

El procedimiento tendente a la consecución de los ingresos tributarios ha de estar precedido por un ente público:

- a) Que el mismo sea titular del poder financiero para el establecimiento de tributos, como lo indica el artículo 133 de la Constitución española cuando nos dice que "*1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante Ley. 2. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes...*";
- b) Que nos hallemos ya no en presencia de titulares del poder financiero para la creación y el establecimiento de tributos, sino sólo frente a titulares de potestades administrativas inherentes a la gestión tributaria, que vienen a señalar la competencia del ente público. En tal sentido nos dice Martín Queralt, "Dicha competencia es, en resumen, la que define el sujeto activo del tributo, tenga o no poder financiero y sea o no su titular o el destinatario de su rendimiento"⁴⁶.

La Administración, en ejercicio de la competencia atribuida, esto es, la gestión tributaria, requiere como nos dice Solana Villamor, "la colaboración de los administrados...ayudándole en una tarea que le es propia"⁴⁷.

4.2. SUJETO PASIVO

poder tributario (o sea, no tienen la facultad de producir normas), si bien no de competencia tributaria", en *Sustitutos y retenedores en el ordenamiento tributario español*, ob. cit., pág. 20.

⁴⁵ Martín Queralt, J., y otros.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit., pág. 304.

⁴⁶ Martín Queralt, J., y otros.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit., pág. 305.

⁴⁷ Solana Villamor, F.: "El deber de colaboración en la Ley General Tributaria", en *Revista C. T.*, núm. 50, 1984, pág. 239.

La colaboración que los administrados efectúan, ayudando en la tarea de gestión tributaria encomendada a la Administración se ha de realizar, bien por el propio sujeto pasivo contribuyente,⁴⁸ sustitutos o responsables, o bien por terceros ajenos a la obligación tributaria pero que también tiene deber de colaborar.

- a) La colaboración que ha de efectuar el propio sujeto pasivo –contribuyente, sustituto o responsable–, quién de conformidad con lo pautado en el artículo 35 de la L.G.T., aparte de cumplir con la obligación principal que tiene, esto es, el pago de la deuda tributaria, *"1....queda obligado a formular cuantas declaraciones y comunicaciones se exijan para cada tributo. 2...a llevar y conservar los libros de contabilidad registros y demás documentos que en cada caso se establezcan; a facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones y a proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible"*.

El sujeto pasivo del tributo puede estar obligado a hacer las declaraciones respectivas, hacer aclaraciones cuando se lo soliciten o cumplir con una serie de deberes formales que forman parte integrante de la relación jurídico tributaria.

- b) La llevada a cabo por terceros ajenos a la obligación tributaria y que tienen según el artículo 111.1 de la Ley General Tributaria un deber amplio de colaboración con la Administración tributaria. Sobre estos sujetos pasivos⁴⁹ no incidiremos mas aquí por cuanto son el objeto central de nuestra investigación y serán abordados con profundidad en los capítulos restantes.

Finalmente, la colaboración con la Administración tributaria puede ser voluntaria o impuesta, siendo esta última la más frecuente, no obstante tenemos como representativa de la colaboración voluntaria a la denuncia pública.

5. ASPECTO CAUSAL

⁴⁸ Sainz de Bujanda, F.: considera que: "La colaboración del contribuyente en el procedimiento de gestión fiscal constituye una necesidad insoslayable... porque, no puede pensarse que la Administración esté nunca en condiciones de conocer por sí sola la realización de los hechos imposables, ni de definir su precisa naturaleza, ni de llegar, en fin, a hacer efectivos sus créditos sin el auxilio -prestado de unas y otras formas- de los propios sujetos obligados" *Hacienda y Derecho*, Vol. V, ob. cit., pág. 252."

⁴⁹ Ver a Eserverri Martínez, E. y López Martínez, J.: en *Temas prácticos de Derecho Financiero*, ob. cit., pág. 512.

Antes de abordar el aspecto causal de los deberes de colaboración tributaria, nos vamos a referir muy someramente a la causa de los tributos.

Los tributos se pueden definir siguiendo a Sainz de Bujanda, como "La obligación de realizar una prestación pecuniaria a favor de un ente público para subvenir a las necesidades de éste, que la Ley hace nacer directamente por la realización de ciertos hechos que la misma establece"⁵⁰.

Partiendo de la concepción hacendista, podría aceptarse que la causa primaria de los tributos vendría a estar constituida en principio por la contraprestación en servicios que hace el Estado a la sociedad, como compensación a la prestación pecuniaria que recibe de sus contribuyentes, pero se presenta el problema para determinar en que medida cada uno de ellos se benefician y así poder repartir el coste de tales servicios públicos, lo que ha llevado a considerar otros factores que se constituyan en la causa del tributo, como es la manifestación de riqueza y consumo⁵¹.

En tal sentido señala Berliri, siguiendo a Griziotti, que "a la prestación colectiva de la sociedad corresponde una contraprestación del Estado a la sociedad; el servicio, entendido de un modo general, es la causa primera del impuesto. Y puesto que se trata de servicios generales y cuya importancia relativa para cada contribuyente no se puede medir, así como tampoco la parte de gasto que le podría corresponder para establecer el criterio de que el coste de producción de los servicios públicos puede ser repartido, se ha tomado por base la riqueza. Este es el principio de la capacidad contributiva, según el cual la posesión (o consumo) de la riqueza viene a ser la causa última e inmediata del deber del súbdito de pagar el impuesto, o sea la causa que emerge de la ley"⁵².

Luqui, al igual que el autor antes citado considera que en materia tributaria, la doctrina ha fundado el principio de la causa específica o genérica en dos grandes institutos como son, el de "la capacidad contributiva" tanto objetiva como subjetiva, y en los "beneficios generales y particulares" que el Estado presta"⁵³.

Hechas las afirmaciones anteriores con relación a la causa de los tributos, es pertinente ahora señalar que la causa de los deberes de colaboración tributaria, está determinada por la necesidad que tiene la Administración tributaria del concurso de

⁵⁰ Sainz de Bujanda, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*, Universidad Complutense, Madrid, 1981, pág. 119.

⁵¹ De conformidad con el artículo 31.1 de la Constitución española, todos los ciudadanos vienen obligados a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo a su capacidad económica.

⁵² Berliri, A.: *Principios de derecho tributario*, vol. II..., ob. cit., pág. 181.

⁵³ Luqui, J. C.: *La obligación tributaria*, Depalma, Buenos Aires, 1989, pág. 237-238.

todo el conjunto de los ciudadanos, de prestar su apoyo para la consecución de la gestión tributaria, gestión esta que no es otra que la obtención de los ingresos suficientes para afrontar los gastos del Estado.

Como ya lo ha manifestado Pont i Clemente, dado el sinnúmero de contribuyentes, la Administración tributaria, urge de la colaboración máxima que han de prestar los ciudadanos en general, con el fin de que el sistema tributario sea justo, además de que las cargas fiscales se distribuyan adecuadamente y de esta forma, la gestión de los tributos alcance los fines a que está llamada a cumplir, ya que del ordenamiento constitucional cabe inferir la existencia de un deber de colaboración⁵⁴.

En la aplicación de las leyes tributarias, la Administración tributaria necesita conocer los supuestos de hecho de la realidad que son relevantes de acuerdo con tales normas para la producción de los correspondientes efectos jurídicos. Es a la Administración tributaria a quién incumbe única y exclusivamente el hacerse de dicho conocimiento para el logro de sus fines, por eso la Administración puede iniciar las investigaciones que crea oportuno realizar en consecución de la verdad de los hechos. Pero dada la complejidad que significa la gestión de los tributos, derivado de la variedad de supuestos de hechos relevantes en materia impositiva, así como el gran número de contribuyentes, a la Administración tributaria le resulta materialmente imposible por sí sola llegar al conocimiento de todos los datos e información con relevancia tributaria para la aplicación de las normas tributarias.

La información que puede obtener por sus propios medios resultaría ser muy escasa para poder realizar eficientemente la gestión de los tributos, dado que tales datos pertenecen al ámbito privado de los particulares, sin que se manifiesten externamente. Por tanto, la causa de la colaboración se ha de buscar en estas razones y es por lo que las leyes tributarias señalan los deberes de colaboración que tienen los particulares en aras de procurar que la tarea que tiene la Administración le resulte más fácil y sencilla.

6. ASPECTO TELEOLÓGICO

El hombre ha de desarrollar su vida integrándose en el seno de un grupo o grupos, en un entorno compuesto por un amplio abanico de realidades físicas y de

creación humana. La comunidad ve en la existencia personal del hombre, el auténtico motor de la actividad social, teniendo al derecho como ordenador de esa vida social.

La actividad humana se encuentra siempre orientada hacia un fin determinado y real, constituido por lo que quiere conseguir el sujeto, esto es la persecución y logro de un objetivo, aquello a lo que por su propia naturaleza tiende la acción, todo esto viene a estar representado por un elemento de carácter teleológico⁵⁵.

En la elaboración de las normas jurídicas que regulan la vida social se tiene en cuenta la consecución de un fin determinado, se persigue un objetivo, que en el caso de los tributos, vendría a estar dado por un fin recaudatorio.

Se ha de señalar que el término "colaboración" significa según, nos dice el diccionario de la Real Academia Española, la "Acción o efecto de colaborar", entendiéndose por éste último, como "ayudar con otros al logro de algún fin".

La colaboración viene a jugar un papel muy importante dentro de la Administración Financiera del Estado en general, y muy particularmente en el ámbito de la gestión de los tributos. Los contribuyentes colaboran con la Administración Financiera en la obtención de recursos económicos, porque reconocen que a través de ella, los ingresos que se perciben se destinarán a la consecución de los fines del Estado, los de su Comunidad y como consecuencia los suyos propios, respetándose las reglas de justicia en su distribución.

Los contribuyentes colaboran con la Administración tributaria en la gestión de los tributos, a través del cumplimiento de un conjunto de obligaciones materiales y formales, lo que viene a permitir la consecución del fin propuesto.

En consecuencia, el fin último que se aspira lograr con la participación de los administrados mediante la colaboración, no es otro que el de facilitar la aplicación del tributo.

7. ASPECTO FORMAL

Los deberes de colaboración tributaria de terceros tienen su fundamento en la ley, siendo a ésta a quién corresponde su regulación. Es la ley la llamada a establecer

⁵⁴ Pont i Clemente, J.: *El pago fraccionado de los tributos*, ob. cit., pág. 77.

⁵⁵ Brufau Prats, J.: *Teoría fundamental del derecho*, tecnos, madrid, 1990, pág.211.

el deber de colaboración, su extensión, la competencia del órgano que actúe, así como el fin que justifica su ejercicio, dado que el deber de colaboración constituye una prestación personal de carácter público.

La colaboración que se lleva a cabo a través de la información tributaria, la constituye aquella información que procede, bien de la misma persona para quién está llamada a tener trascendencia tributaria, encontrándonos frente al conocido como dato propio, teniendo como tales las declaraciones y ampliaciones a que se refieren los artículos 35 y 104 de la L.G.T., o bien, puede afectar a una persona, pero dicha información se encuentra en poder de otra persona física o jurídica, pública o privada, estando en presencia del llamado dato referenciado, pues tiene trascendencia tributaria para otra persona distinta de quién procede⁵⁶.

El artículo 111 de la L.G.T. nos viene a señalar la distinción entre ambas formas de obtención de información, esto es, por suministro y por captación. En tal sentido, el apartado 2º manifiesta que "*Las obligaciones a que se refiere el apartado anterior –las de proporcionar a la Administración Tributaria toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria– deberán cumplirse, bien con carácter general, bien a requerimiento individualizado de los órganos competentes de la Administración tributaria, en la forma y plazos que reglamentariamente se determine*"⁵⁷.

De dicho texto se infiere que la Administración puede utilizar dos medios de obtención de información, a saber:

- a) Imponiendo a ciertas personas a través normas de carácter general la obligación de suministrar periódicamente los citados datos con trascendencia fiscal y,
- b) Requiriendo individualizadamente a alguna o algunas de tales personas a que proporcionen cierta y específica información de la clase mencionada.

Por tanto, los datos referenciados que se hacen llegar a la Administración de Hacienda, a través de la información tributaria, pueden producirse mediante suministro, cuando se proporcionan a la Administración tributaria determinados datos sin que ésta los requiera, porque así lo haya establecido la norma jurídica. La Administración cuenta con que los administrados cumplirán lo señalado en la norma jurídica, esto es, que le aporte los datos, de modo que si esto no ocurre, exige que la obligación pautada con carácter general en la norma jurídica se ejecute.

⁵⁶ Clasificación atribuida a Mantero Saenz, A. y Cuesta Rodríguez M.: En *El procedimiento en la inspección tributaria*, ob. cit., pág. 441-442.

Por otro lado, la exigencia hecha a una persona determinada, por parte de la Administración tributaria, para que le proporcione datos concretos, porque de otro modo no se los hubiera aportado, nos ubica en el supuesto de la obtención de datos por captación. La iniciativa de que se le aporten datos debe tenerla la Administración, caso contrario, quien tiene la información de los datos concretos, no los dará, sino existe el requerimiento con tal fin.

No existe en la L.G.T. norma alguna que restrinja el concepto de "*requerimiento individualizado*" sólo a los supuestos en que el mismo se hace para averiguar datos de un sujeto pasivo determinado, sino que la individualización viene referida, al contenido del requerimiento –que puede ser más o menos amplio, según las necesidades de información que tenga la Administración–, al modo de operar ésta y a la singularidad del destinatario, con lo cual, nos encontramos frente a una decisión concreta de la Administración, expresada en un acto singular, y dirigida a una persona específica.

Además, el deber general de información que, como medio legal para la efectiva realización del deber constitucional de colaboración en el sostenimiento de las cargas públicas mediante el pago de tributos, está establecido en nuestro ordenamiento jurídico, no puede quedar sin efecto por razones meramente instrumentales que se encuentran reguladas –en el artículo 111.2 de la L.G.T.– de forma absolutamente alternativa y con tal amplitud que cabe afirmar que, sobre la base de los datos proporcionados por la llamada vía general de suministro, la Administración puede ulteriormente recabar datos concretos sobre un extremo determinado de la información ya facilitada u obtenida, siempre y cuando se cumplan los requisitos reglamentarios establecidos al efecto.

La obtención por suministro y la obtención por captación, no es, sino la materialización mediante disposiciones generales o a través de actos administrativos, de ese deber general de información, formando parte integrante de uno mucho más amplio como es la colaboración, a que estamos llamados todos para con la Administración tributaria.

El artículo 112 de la L.G.T. hace también la distinción entre estas dos formas de obtención de información cuando nos dice que "*...estarán obligados a suministrar a la Administración tributaria cuantos datos y antecedentes con trascendencia tributaria recabe ésta mediante disposiciones de carácter general o a través de requerimientos concretos,...*", obligación que recae sobre organismos del sector público, partidos

⁵⁷ Ver a Eseverri Martínez, E. y López Martínez, J.: en *Temas prácticos de Derecho Financiero*, ob. cit. pág. 512-514.

políticos, así como sindicatos y asociaciones empresariales, los órganos de administración de justicia, tales como juzgados y tribunales.

Aparte de la colaboración que hacen las personas físicas, la Administración tributaria llama a colaborar a los propios órganos de la Administración del Estado a los fines de la gestión impositiva.

El artículo 140 d) de la L.G.T. nos establece que la Inspección de los Tributos bien por cuenta propia o a solicitud de los demás órganos de la Administración, podrán requerir de manera individual a cualquier persona o entidad para que le aporte datos, informes o antecedentes que se encuentren en su poder y, que tengan trascendencia tributaria para otras personas de acuerdo a las formas dispuestas en los artículos 111 y 112 de la misma L.G.T.

Los deberes de información tributaria sobre terceros contenido en los artículos 111 y 112 de la L.G.T. se encuentran desarrollados en los artículos 12, 37 y 38 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos.

8. CONCLUSIONES

1) La colaboración de los administrados en el procedimiento de gestión y aplicación de los tributos, representa para la Administración tributaria la forma de hacerla tanto posible como eficaz, ya que de otro modo le resultaría difícil desempeñar con satisfacción las funciones que a ella se le han encomendado por ley. Esto es así en razón de que los hechos imponibles desde el punto de vista impositivo ocurren la mayoría de las veces en la esfera privada del contribuyente, sin que lleguen al conocimiento de las autoridades fiscales de manera directa, con lo cual, se hace necesario el establecimiento y exigencia del cumplimiento de una serie de deberes de cooperación por parte de todos, con el único fin de procurar ese conocimiento indispensable y preciso de los hechos importantes para la imposición.

2) Estos deberes de colaboración, a diferencia de la extensa relación general de sujeción del particular con los entes públicos, se encuentran subordinados a una serie de limitaciones impuestas por el mismo ordenamiento jurídico, lo que sin embargo no es óbice para que exista un comportamiento activo por parte de los sujetos obligados, para que el Estado pueda lograr la consecución de sus fines, ya que el mismo representa un interés colectivo. De allí se infiere la existencia del deber a cargo no sólo del sujeto pasivo de la obligación tributaria principal, sino también la necesidad del concurso de terceros en el procedimiento de gestión fiscal.

3) La declaración tributaria, las declaraciones–liquidaciones, la retención tributaria, la aportación de justificantes, el facilitar la práctica de las funciones de investigación y comprobación, así como el deber de proporcionar datos, informes y antecedentes con relevancia fiscal a la Administración tributaria, bien sea por el sujeto pasivo, bien sea por parte de los sujetos ajenos a la obligación tributaria principal, constituyen las principales formas en que se puede manifestar la colaboración de los administrados.

4) Los deberes de colaboración pueden ser encuadrados dentro de los denominados deberes públicos de prestación, cuyo fundamento reside en la necesidad del ente público de contar con la información oportuna, basado en el ejercicio de potestades de la Administración frente al individuo y cuyo contenido puede materializarse en un hacer, en un no hacer, o bien en un soportar por parte de este último con el fin de coadyuvar en la tarea de la exacción de los tributos.

5) Los deberes tributarios de colaboración no tienen como finalidad inmediata enriquecer el patrimonio de la Administración, ni tienen lugar en razón de un derecho de crédito a favor de ésta última, sino que los mismos se basan en el ejercicio del poder que ostenta la Administración, para proteger los intereses colectivos que representa; se trata de auténticos deberes tributarios, esto es, de vínculos jurídicos impuestos a los particulares en el ejercicio de dicho poder –concretamente, del poder tributario–, el cual se lleva a cabo a través de una ley que los contiene, o bien, mediante el ejercicio de diversas potestades administrativas que los especifican o los hacen nacer, con la finalidad de hacer llegar a la Administración los datos que ella requiere para el logro de los fines tributarios.

6) El objeto de los deberes de colaboración viene a estar constituido por todos aquellos datos, informes o antecedentes con trascendencia fiscal. Esta colaboración se puede llevar a cabo a través de las más variadas y diversas formas, dentro de las cuales podemos señalar entre otras: la declaración tributaria; las denominadas declaraciones–liquidaciones, las retenciones, las repercusiones tributarias, etc.

El cumplimiento de dichos deberes corre a cargo de toda persona natural o jurídica, pública o privada, los cuales han de ser llevados a cabo bien con carácter general, bien a través de requerimientos individualizados que realice la Administración tributaria, derivado de los vínculos o relaciones económicas, profesionales o financieras que mantenga con otras personas.

Esta colaboración puede ser hecha por el propio sujeto pasivo, mediante las distintas declaraciones y comunicaciones que la Administración le exija, el llevar libros

de contabilidad y demás documentos y justificantes, a través del consentimiento de la práctica de inspecciones y comprobaciones que tengan que ver con el hecho imponible. Asimismo se encuentran llamadas a prestar dicha colaboración una categoría de sujetos que se encuentran ajenos a la obligación tributaria principal denominados terceros, representados por personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, las autoridades, entidades públicas, así como en general ejerzan funciones públicas y las que desarrollen actividades bancarias o crediticias.

7) Esquemáticamente, los deberes de colaboración los podemos ver desde distintos puntos de vista, en tal sentido tenemos:

- A) El aspecto objetivo. Este vendría a estar conformado por lo que constituye el objeto propiamente de las actuaciones de obtención de información por parte de la Inspección, esto es, los datos, informes o antecedentes con relevancia fiscal, que sirva para demostrar la realización del hecho imponible del tributo por parte del contribuyente.
- B) El aspecto subjetivo; dentro del cual encontramos:
 - a) Sujeto Activo. Encontramos en este lado de la relación jurídico tributaria al ente público acreedor de la obligación tributaria, esto es, al Estado, las Comunidades Autónomas y demás entes públicos encuadrados dentro de la Administración menor de carácter territorial o institucional señalados en la Ley.
 - b) Sujeto pasivo. El sujeto pasivo de los deberes de colaboración se encuentra conformado por todos aquellos administrados llamados a coadyuvar en la tarea de gestión tributaria encomendada a la Administración, pudiendo ser, el propio sujeto pasivo contribuyente, sustituto o responsable, o bien por terceras personas naturales o jurídicas ajenas a la obligación tributaria, pero que sin embargo están llamadas a cumplir el deber de colaborar, teniendo entre otras, a las autoridades, entidades públicas, así como todas aquellas que en general ejerzan funciones públicas, las que desarrollen actividades bancarias o crediticias, etc.
- C) Aspecto causal. La causa en general viene a ser entendida como el fundamento u origen de algo, el antecedente lógico o real que produce un efecto. La causa de los deberes de información y colaboración, viene determinada por la necesidad que tiene la Administración tributaria del concurso de todos los ciudadanos, de prestar su apoyo para la consecución de la gestión tributaria, que no es otra que la obtención de ingresos suficientes para afrontar los gastos del Estado.

- D) Aspecto teleológico. La colaboración viene a jugar un papel muy importante dentro de la Administración Financiera del Estado en general, y muy particularmente en el ámbito de la gestión de los tributos. Los contribuyentes colaboran con la Administración Financiera en la obtención de recursos económicos, porque reconocen que a través de ella, los ingresos que se perciben se destinarán a la consecución de los fines del Estado, los de su comunidad y como consecuencia los suyos propios, respetándose las reglas de justicia en su distribución.
- E) Aspecto formal. Este viene a estar conformado por la regulación que realiza propiamente la ley en aras de poner en práctica los deberes de colaboración, señalando su extensión, la competencia del órgano que ha de actuar, el procedimiento que se ha de seguir, si ha de ser suministrada con carácter general o bien a requerimiento de la Administración.

CAPÍTULO II

EL DEBER DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA

1. PRESTACIONES TRIBUTARIAS CORRESPONDIENTES A LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

El objeto de toda obligación viene a ser la prestación que se ha de llevar a cabo, la misma puede consistir en un dar, un hacer o un no hacer, así como un soportar, según lo pautado en el artículo 1.088 del Código Civil⁵⁸.

Con ocasión de la aplicación de los tributos por parte de la Administración tributaria, los administrados están llamados a cumplir para con esta última, así como frente a otros administrados, un conjunto de prestaciones tributarias, derivadas de la realización del hecho imponible, que son objeto de obligaciones y deberes, que al igual que en las obligaciones civiles, comprenden un dar, un hacer, un no hacer o un soportar.

La realización del hecho imponible da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, y esta a su vez tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria. Junto a esta prestación, la ley y la doctrina nos señalan otros vínculos y relaciones inherentes a la aplicación de los tributos⁵⁹ y como nos dice Lago Montero, "...se diferencian tanto por su contenido como por presentar un presupuesto de hecho distinto"⁶⁰.

⁵⁸ Pérez de Ayala, J. L., y González García, E.: *Curso de Derecho Tributario*, vol. I, 6º ed., Edersa, Madrid, 1991, pág. 118-119.

⁵⁹ Ferreiro Lapatza, J. J., nos dice que "La obligación tributaria, entendida así, en sentido técnico como obligación que consiste en dar una suma de dinero como tributo, no agota..., el número de vínculos y relaciones establecidos y regulados por las normas tributarias. Por el contrario, éstas establecen, con el fin general de asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, una variada gama de relaciones y vínculos jurídicos entre Administración y administrados. Administración y administrados ocupan en ellos, según los diferentes supuestos, bien la posición activa del titular del derecho, potestad o facultad, bien la posición pasiva del obligado a realizar una prestación o soportar las consecuencias que para él derivan del ejercicio de una potestad o facultad", en *Curso de Derecho Financiero español*, 20º ed., vol. I, ob. cit., pág. 382. Cortés Domínguez, M., nos dice por su parte que "Es bien sabido que a la producción de la prestación tributaria ayudan, anteceden generalmente, una prolija lista de prestaciones, sin las cuales la prestación principal pecuniaria no podía realizarse", señalando a renglón seguido que "la más importante y trascendental de las prestaciones que se derivan de las normas tributarias: lo que hoy se conoce por *obligación tributaria* en sentido estricto", en *Ordenamiento tributario español*, I, 4º ed., Civitas, Madrid, 1985, pág. 245-246.

⁶⁰ Lago Montero, J. M.: *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pág. 23-24. En tal sentido Martín Queralt, J., y otros, nos dice que "En la doctrina tradicional, los efectos del hecho imponible se condensan en el nacimiento de la obligación tributaria, entendiendo por tal la obligación de pago del tributo, y así se reconoce igualmente por el...art. 28 LGT. Lo cierto es que su realización determina la sujeción al gravamen, adquiriendo por ello un papel primordial que permite considerarlo como generador del tributo. Ésta es la nota que permite diferenciar el hecho imponible del resto de presupuestos de hecho que puede contener la norma tributaria, y de los que pueden nacer otras obligaciones, derechos, deberes o potestades, y que pueden guardar relación con el propio hecho imponible o configurarse como completamente independientes. En eso estriba la causa de que se insista en la necesidad de identificar en cada figura tributaria cuál es

El pago del tributo, esto es, la obligación de pago de la cuota tributaria⁶¹, constituye la prestación tributaria por excelencia. No obstante, los artículos 35 y 58 de la L.G.T., establecen la existencia de prestaciones distintas, lo cual pone en evidencia que la aplicación del tributo no se circunscribe sólo al pago de la cuota tributaria, pues, al lado de esta prestación (objeto de la obligación principal), existen otras prestaciones que le son inherentes.

Aunque el ordenamiento jurídico tributario ha centrado fundamentalmente su interés en el sujeto realizador del hecho imponible como generador de la obligación tributaria, también se le debe prestar atención a los presupuestos de hecho que dan lugar a la existencia de deberes y obligaciones por parte de algunos sujetos, que si bien, pueden coincidir con el ejecutor del hecho imponible, pueden referirse a otras personas, como sujetos pasivos que en su carácter de sustitutos o responsables que han de cumplir la obligación tributaria principal, así como a otros sujetos que nada tienen que ver con el cumplimiento de esta última⁶².

Como nos dice Sánchez Galiana, "Mientras que en el ámbito estricto de la obligación tributaria los sujetos pasivos u obligados a su pago frente al sujeto activo van a ser bastante reducidos, en el ámbito más amplio de la relación jurídico-tributaria pueden aparecer sujetos obligados frente al sujeto activo, pero no al pago de la obligación tributaria, sino a otra serie de prestaciones, sean materiales o formales. Es

exactamente su hecho imponible, pues si se verifican los otros sin haber tenido lugar éste, no procede la imposición, aunque puedan haber surgido otras obligaciones o deberes a cargo de los particulares. De manera que en cada tributo sólo uno de los presupuestos fijados por su normativa comportará tal consecuencia, y ése será el hecho imponible", en *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit., pág. 289-290.

⁶¹ Martín Queralt, J. y otros, nos dice que "Despojada de las connotaciones globalizadoras y omnicomprendivas respecto al contenido del tributo con que ha sido entendida durante algún tiempo, la obligación tributaria se identifica con la que el art. 35.1º. LGT considera la principal del sujeto pasivo: el pago del tributo. Concretando según los términos del...art. 58.1 LGT, la obligación tributaria sería *la obligación de pago de la cuota tributaria*, esto es, de la cantidad que según el hecho imponible realizado, y por aplicación de los elementos de cuantificación definidos por la ley de cada tributo,...debe ingresar el sujeto de acuerdo con la capacidad económica manifestada y con el resto de principios de justicia tributaria que determinan la imposición", en *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit., pág. 90.

⁶² Eserverri Martínez, E., nos dice que "los sujetos pasivos que en esa Ley se regulan lo son respecto del hecho imponible y toda la construcción jurídica intersubjetiva que deriva de la aplicación del tributo se desarrolla y enjuicia partiendo del presupuesto de hecho atraído de la vida real que por ser manifestativo de capacidad económica, configura cada tributo; en consecuencia, las figuras subjetivas que preferentemente interesan son aquellas que se alinean en torno a ese hecho imponible, con lo que el cuadro de sujetos tributarios -entendida la expresión en sentido amplio- queda reducido sobremanera y se pierde la visión conceptual de aquellas otras posiciones ocupadas por sujetos que no están, directa o indirectamente, relacionados con un hecho imponible, pero que son igualmente esenciales para aplicar el tributo y tremendamente enriquecedoras para el estudio y la esencia del fenómeno tributario en su estricta dimensión", "Las posiciones subjetivas derivadas de la aplicación del tributo", en *Estudio de Derecho y Hacienda II*, (Homenaje a Cesar Albiñana García-Quintana), M.E.H., Madrid, 1987, pág. 843.

aquí donde va a surgir la problemática de la distinción entre obligaciones y deberes jurídicos y donde se podrá constatar la existencia de:

- a) Sujetos pasivos de la obligación tributaria que han de asumir otras obligaciones y deberes;
- b) Sujetos que han de asumir deberes u obligaciones distintas a la obligación tributaria principal;
- c) Sujetos que tan sólo han de asumir el pago de la prestación tributaria, y
- d) Sujetos que, aún siendo directamente realizadores de hechos imponibles, tan sólo van a estar obligados al cumplimiento de prestaciones de índole formal⁶³.

Existe, por tanto, un sujeto pasivo principal y esencial, realizador del hecho imponible del tributo, que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, y que viene llamado en primer lugar al cumplimiento de la misma, a través del pago de una suma de dinero como prestación, en su carácter de contribuyente, sustituto o responsable, y por la otra, otros sujetos que no se encuentran en las circunstancias antes indicadas, pero que sin embargo están llamados al cumplimiento de una categoría de prestaciones distintas a las que se derivan del cumplimiento de la obligación tributaria principal.

La doctrina ha hecho aportes importantes en cuanto a esclarecer los presupuestos de hecho de donde emanan situaciones de obligaciones y deberes frente a la Administración tributaria⁶⁴.

Los distintos presupuestos de hecho generadores de deberes y obligaciones que conllevan la ejecución de diversas prestaciones tributarias que han de satisfacer los administrados, vienen dados como nos dice Soler Roch, por "...los distintos tipos de situaciones jurídicas subjetivas a que da lugar la aplicación del tributo –estos deberes y obligaciones– responden a unos criterios en virtud de los cuales las normas tributarias conectan efectos jurídicos de diverso contenido y alcance a supuestos de hecho relacionados, directa o indirectamente, con el desarrollo del fenómeno impositivo; todo ello con base a los intereses que, de acuerdo con los principios que

⁶³ Sánchez Galiana, J. A.: "Los sujetos pasivos: concepto y definición legal", en *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, I.E.F., Madrid, 1997, pág. 192-193.

⁶⁴ Pérez Royo, F., nos dice que "Los diferentes supuestos o figuras de sujeción se diferencian entre sí en razón del presupuesto de hecho definido en la norma y que hace nacer en cada caso la correspondiente situación de sujeción. A este respecto conviene advertir, en primer lugar, que la determinación de dicho presupuesto de hecho se halla amparado por el principio de legalidad. En segundo término, debemos adelantar que la diferenciación entre los diversos presupuestos debe hacerse, no sólo en razón de sus características externas, sino también -y de modo principal- en función de su *ratio* o razón de ser sustantiva", en *Derecho Financiero y Tributario, parte general*, 6º ed., Civitas, Madrid, 1996, pág. 137.

inspiran la ordenación jurídica de los ingresos tributarios, deben proteger aquellas normas⁶⁵.

Antes de finalizar el apartado destacamos la clasificación de las prestaciones tributarias siguiendo a Lago Montero, quien realiza las categorías "...atendiendo a diversos criterios: presupuesto de hecho originante, contenido en que consisten, función que cumplen"⁶⁶. De la clasificación que de las prestaciones tributarias⁶⁷ hace el autor antes indicado, nos interesa a los efectos del presente trabajo, la que señala como prestaciones formales.

2. LOS DEBERES DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA SOBRE TERCEROS COMO DEBERES DE COLABORACIÓN CON LA ADMINISTRACIÓN

El hombre se integra en la sociedad para el logro de los fines que le son propios, pero en esa convivencia se hace necesario la existencia del Derecho, de normas jurídicas que regulen la conducta, sus relaciones con los demás individuos y el Estado. Simón Acosta, nos dice que "La relación humana adquiere la categoría de jurídica cuando se convierte en necesaria, cuando dada una determinada premisa se produce una consecuencia que no puede dejar de ser"⁶⁸, pero en esta labor de ser reguladora de la conducta humana, se va adaptando a las nuevas necesidades que la dinámica social le impone.

Esta pertenencia del hombre al ámbito colectivo, requiere cada vez una mayor participación en las tareas públicas. Esta tendencia que algunos autores denominan

⁶⁵ Soler Roch, M. T.: "Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", en *Civitas R.E.D.F.*, núm. 25, 1980, pág. 8. La aplicación de las normas jurídico-tributarias va a generar una diversidad de situaciones jurídicas subjetivas tanto activas como pasivas, que responden a un interés que reúne el desarrollo del fenómeno tributario. El mismo puede proceder como nos dice Casado Ollero, G., del concurso de los siguientes intereses:

- a) "el interés fiscal", como interés constitucionalmente garantizado en el mismo plano que cualquier derecho individual, y que se entiende como interés general en la recaudación del tributo...;
- b) "el interés del contribuyente", que se concreta en la legalidad de la imposición y que se manifiesta en el interés de ser gravado conforme ley...;
- c) y, finalmente, el "interés jurídico de la colectividad" que, con base en la Constitución, se traduce en el interés de que todos contribuyan al sostenimiento de las cargas públicas conforme a su capacidad económica". En "La colaboración con la Administración tributaria. Nota para un nuevo modelo de relaciones con el fisco", en *Revista H.P.E.*, núm. 68, 1981, pág. 156-157.

⁶⁶ Lago Montero, J. M.: *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones...*, ob. cit., pág. 27.

⁶⁷ Para mayor profundidad en cuanto a la clasificación dada sobre las prestaciones tributarias, ver en tal sentido a Lago Montero, J. M.: *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones...*, ob. cit., pág. 27 y ss.

⁶⁸ Simón Acosta, E.: *El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica*, publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1985, pág. 28.

la "nueva ciudadanía" ha dado lugar a una mayor participación ciudadana y en consecuencia se impone el cumplimiento de algunos deberes que se podrían denominar deberes públicos de prestación, pero para el caso que nos ocupa se pueden llamar prestaciones tributarias.

Dentro del ámbito de las prestaciones tributarias, la doctrina distingue las denominadas prestaciones formales⁶⁹ inherentes a la gestión de los tributos, las cuales estarían compuestas, entre otras, por el deber de proporcionar información, bien sea por suministro o por captación⁷⁰. En este ámbito ubicamos los deberes de información tributaria sobre terceros.

Estos deberes, de contenido no pecuniario, se nos presentan como instrumentos que coadyuvan en la gestión que la Administración tributaria realiza de los tributos, y que se les puede imponer tanto a los sujetos pasivos de la obligación tributaria – contribuyentes, sustitutos y responsables–, como a cualesquier otro administrado que no forma parte de la obligación tributaria principal.

Este tema, que constituye el objeto de nuestra investigación ha sido seleccionado por la importancia creciente que tienen los deberes de prestación, como es el de información tributaria.

La profesora Fernández Pavés destaca las razones que explican este aumento de la participación de los contribuyentes cuando aclara que los mismos se han "...ido extendiendo principalmente por razones pragmáticas tan repetidas como la gran masificación que ha alcanzado nuestro sistema tributario, al integrarse bajo su esfera de actuación un número muy superior de contribuyentes al existente anteriormente...; la gran complejidad técnica que ha alcanzado asimismo las principales figuras de nuestro sistema tributario, para adecuarlas mejor a las realidades fácticas que deben gravar, de acuerdo a criterios de subjetividad y progresividad que tiendan en última instancia a la consecución de la justicia tributaria; la necesidad cada vez más acuciante de allegar recursos más numerosos a la Hacienda Pública para financiar y aún potenciar el llamado "estado de bienestar", así como la convivencia de acercar y periodificar el flujo de dichos ingresos para tales fines, etc."⁷¹.

⁶⁹ En tal sentido ver la clasificación que de las prestaciones tributarias hace Lago Montero, J. M.: *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones...*, ob. cit., pág. 27.

⁷⁰ Dicha clasificación es atribuida a Mantero Sáenz, A. y Cuesta Rodríguez, M.: *El Procedimiento en la Inspección tributaria*, Editorial de derecho financiero, Madrid, 1990, pág. 442.

⁷¹ Fernández Pavés, M. J.: "Las autoliquidaciones en la imposición local", en *La Gestión Tributaria en la Hacienda Local*, colección temas de administración local, núm. 40, Granada, 1.990, pág. 340.

En la gestión de los tributos, la Administración tributaria requiere el concurso de los particulares, la necesidad de su colaboración para el logro del fin propuesto, en ello coincide Sainz de Bujanda al apuntar: "La colaboración del contribuyente en el procedimiento de gestión fiscal constituye una necesidad insoslayable..., en todas las épocas y países, de regular de algún modo la participación del contribuyente en la aplicación del tributo"⁷².

Los administrados tienen una relación de sujeción a los entes públicos; el Estado ejerce una posición de supremacía sobre los particulares, de donde deriva el cumplimiento por parte de estos, de los llamados deberes públicos de prestación o también denominados deberes de colaboración. Ahora bien, esa relación que se establece entre el administrado y la Administración ha de ser conforme con un orden establecido, a través de un ordenamiento jurídico propio de un Estado de Derecho, que señale cuales son los derechos, así como cuales son los deberes, y como se han de cumplir.

Semejante deber público de colaboración se ha de entender siguiendo a López Martínez, como "...aquella actuación voluntaria o impuesta, fundamentalmente individual del administrado, en la que éste, sin dejar de serlo, toma parte en el procedimiento administrativo de la elaboración de las decisiones sin participar en las mismas, coopera en la realización de las funciones administrativas, las facilita o las hace posibles"⁷³.

En este marco, las relaciones entre los particulares y la Administración tributaria se han de estudiar en principio desde el punto de vista de la colaboración, la cual se traduce en el deber que tiene por objeto facilitar el conocimiento de los datos, de los hechos que le permitan a la Administración la aplicación de los tributos.

Siguiendo a Palao Taboada, podemos decir que "...este deber de colaboración comprende otros deberes diversos, de contenido más concreto". Dentro de los mismos podemos señalar los siguientes:

- a) Presentar declaraciones tributarias;
- b) Comunicar a la Administración las cantidades retenidas por cuenta de terceros;

⁷² Sainz de Bujanda, F.: *Hacienda y Derecho*, Vol. V, ob. cit., pág.252. Por su parte Gazzo, F., nos dice que "La Administración financiera, aun estando dotada de amplios y penetrantes poderes de investigación, difícilmente podría desempeñar de modo satisfactorio el inmenso y fatigoso servicio a ella encomendado institucionalmente por la ley sin la directa participación de los mismos obligados al impuesto, participación a la que buena parte de la doctrina dominante ha intentado atribuir carácter de colaboración". Citado por Sánchez Serrano, L., en *la declaración tributaria*, ob. cit., pág. 37.

⁷³ López Martínez, J.: *Los deberes de información tributaria*, ob. cit., pág. 16 y 217.

- c) Proporcionar datos o información, tanto en relación con los propios impuestos como con los de terceras personas;
- d) Los deberes de registro y contabilidad, que pueden concebirse en cierto modo como una información preparada por el contribuyente para el caso de que la Administración la necesite en el futuro".

Estos deberes de colaboración se pueden calificar como "principio básico de las relaciones entre la Hacienda Pública y los particulares"⁷⁴.

Los deberes de colaboración se caracterizan por ser auténticos y verdaderos deberes tributarios, aún cuando en la Ley General Tributaria, así como en las distintas normas que contienen y explanan los deberes de información, los enuncian como obligaciones, los mismos se materializan en auténticas prestaciones de carácter público que coadyuvan a la Administración tributaria en el cumplimiento de las funciones encomendadas en la gestión de los tributos.

3. DELIMITACIÓN DE ALGUNOS ASPECTOS RELACIONADOS CON EL DEBER DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA

3.1. EL VÍNCULO JURÍDICO COMO GENERADOR DEL DEBER GENERAL DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA SOBRE TERCEROS

Como se ha visto antes, el número de vínculos y relaciones que las normas tributarias nos indica no se agota con la obligación tributaria,⁷⁵ sino que éstas crean vínculos que dan lugar al nacimiento de otras obligaciones tributarias como los deberes de proporcionar información tributaria que constituyen como dice Lago Montero, un "...instrumento necesario para la gestión de los tributos y que pueden imponerse tanto a los sujetos pasivos de las prestaciones materiales como a cualesquiera administrado no sujeto de la obligación tributaria material o principal"⁷⁶. Por tanto como señala Ferreiro Lapatza, "Los vínculos y relaciones distintos de la obligación tributaria tratan, así, en todo caso, de asegurar, de garantizar el

⁷⁴ Palao Taboada, C.: "La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites", en *Revista G.F.*, núm. 45, 1987, pág. 127-128.

⁷⁵ Toda ley que establece un tributo debe ordenar la correspondiente obligación tributaria, en razón de que los tributos se concretan en obligaciones que deben cumplir los administrados, no obstante nos señala Berliri, A., "...casi nunca las leyes tributarias agotan sus efectos en la reglamentación pura y simple de la...obligación; al contrario, la norma tributaria tiene un contenido mucho más amplio regulando numerosas relaciones jurídicas de naturaleza diversa (obligaciones, deberes, prohibiciones, sujeciones y potestades) que median entre el sujeto activo de una parte y los sujetos pasivos o los terceros de otra, o entre dos sujetos pasivos, o entre un sujeto pasivo y un tercero", en *Principios de derecho tributario*, vol. II, ob. cit., pág. 82.

⁷⁶ Lago Montero, J. M.: *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones...*, ob. cit., pág. 47 y 48.

cumplimiento de ésta y se diferencian de ella, en esencia, precisamente por su finalidad⁷⁷.

De ahí que el vínculo jurídico que señala la norma tributaria y que hace posible el deber de información, se ha de entender como lo señala Mantero Sáenz, en "...una relación no meramente apoyada en un derecho imperativo, sino en algo, difícilmente traducible a normas, como es el apoyo a lo comunitario por parte de todos: El mejor cumplimiento de los principios constitucionales en materia tributaria, que no puede ser obra de las exigencias –y correspondientes deberes– de la Administración, sino de una tarea conjunta Administración–ciudadanos, dentro de unas relaciones nuevas de apoyo mutuo⁷⁸, y se ha de plasmar en la colaboración que han de realizar los administrados, ya sea voluntaria o impuesta.

La colaboración a que están llamados a prestar los administrados, encuentra su fundamento, como nos dice López Martínez, "...en la propia calificación del Estado como Social y Democrático de Derecho, que inciden sobre los poderes públicos encargados de conseguir la efectiva realización de los principios constitucionales, y que proyecta sobre los administrados el derecho a la participación en la consecución de los mismos y a la colaboración con los encargados para llevarlos a efecto⁷⁹. Por tanto, ese deber general de información encontraba como causa genérica la expresión "*por simple deber de colaboración con la Administración*", contenido en la redacción dada al artículo 111 de la L.G.T., aprobada por la Ley 230/1.963 de 28 de diciembre, y omitido con posterioridad por la Ley 10/1.985, de 26 de abril, que llevo a cabo la modificación parcial de la Ley General Tributaria.

Tenemos entonces que la colaboración se concreta en materia tributaria, en un deber de información, y este a su vez deriva del deber general de información contenido en el ámbito administrativo en el artículo 39 de la Ley 30/1.992, de 26 de noviembre (B.O.E. 27-11-1.992), de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (Aranzadi, R.C.L. 1.992\2.512)⁸⁰, y

⁷⁷ Ferreiro Lapatz, J. J.: *Curso de Derecho Financiero español*, 20º ed., vol. I, ob. cit., pág. 351.

⁷⁸ Mantero Sáenz, A.: "El deber de información tributaria (artículos 111 y 112 de la Ley General Tributaria)", en *Rv. C. T.*, núm. 53, 1985, pág. 128.

⁷⁹ López Martínez, J.: *Los deberes de información tributaria*, ob. cit., pág. 221.

⁸⁰ Este artículo 39 de la L.R.J.A.P.P.A.C. señala la colaboración de los ciudadanos cuando indica "1. Los ciudadanos están obligados a facilitar a la Administración informes, inspecciones y otros actos de investigación sólo en los casos previstos por la Ley. 2. Los interesados en un procedimiento que conozcan datos que permitan identificar a otros interesados que no hayan comparecido en él tienen el deber de proporcionárselos a la Administración actuante".

que se encuentra en la normativa tributaria en los artículos 35, 104⁸¹, 111 y 112 de la L.G.T.

La colaboración deja de tener connotación de participación voluntaria para adquirir carácter positivo, con un régimen jurídico concreto, con vínculos jurídicos obligatorios en el cumplimiento de los principios constitucionales, por parte de los administrados a quienes se le imponen deberes específicos, así como la aplicación de las respectivas sanciones para el caso de incumplimiento.

3.2. DESLINDE ENTRE EL ACTO DE CUMPLIMIENTO Y EL ESPECÍFICO DEBER DE INFORMACIÓN

El acto de cumplimiento mediante el cual se concreta el deber de información tributaria, es un acto que le permite a la Administración tributaria conocer determinados hechos necesarios para la gestión de los tributos y que le eran desconocidos hasta ese momento. Los mismos se materializan en una manifestación de conocimiento de determinados datos que recaen sobre distintos hechos y que la Administración en el desarrollo de su actividad de gestión de los tributos precisa conocer.

Siguiendo la clasificación hecha por Garrido Falla de los actos administrativos, el acto de cumplimiento a través del cual se manifiesta el deber de información lo podemos ubicar dentro de la categoría de "...actos del particular con efectos jurídico-administrativos que son simples actuaciones de ejecución", más adelante continua señalando el autor, al referirse a las actuaciones de ejecución como actos de los administrados "que constituyen el grupo de los que son consecuencia de un acto administrativo"⁸².

Cortés Domínguez discrepa del criterio anterior. Nos dice, refiriéndose a la declaración tributaria, que el mismo no es "un simple acto de ejecución, porque normalmente es una obligación legal y no consecuencia de un acto administrativo"⁸³.

⁸¹ El artículo 35 nos dice que "1. La obligación principal de todo sujeto pasivo consiste en el pago de la deuda tributaria. Asimismo, queda obligado a formular cuantas declaraciones y comunicaciones se exijan para cada tributo. 2. Están igualmente obligados a...proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible" Por su parte el artículo 104 nos señala que "La Administración puede recabar declaraciones y la ampliación de éstas, así como la subsanación de los defectos advertidos, en cuanto fuere necesario para la liquidación del tributo y su comprobación"

⁸² Garrido Falla, F.: "El negocio jurídico del particular en el Derecho Administrativo", en *R. A.P.*, núm. 1, 1950, pág. 121.

⁸³ Cortés Domínguez, M.: "La declaración tributaria", en *R. D. F. H. P.*, núm. 53, 1963, pág. 1040.

Por su parte, Sánchez Serrano no comparte la afirmación hecha por Cortés Domínguez, ya que considera que "...el acto de la declaración entrará en la categoría de las "actuaciones de ejecución" cuando sea efectuado en cumplimiento del realizado por la Administración al ejecutar ésta el poder que le ha sido atribuido por el artículo 104 de la L.G.T."⁸⁴.

Por nuestra parte hemos de considerar ambas posiciones. En este sentido, los deberes de información tributaria se pueden cumplir de conformidad con lo que señala el artículo 111.2 de la L.G.T., "...bien con carácter general, bien a requerimiento individualizado de los órganos competentes de la Administración tributaria...".

- a) Si el cumplimiento de los deberes de información tributaria sobre terceros se lleva a cabo en acato de una norma jurídica de carácter general, como es el caso de la denominada información por suministro, nos encontraríamos frente a una obligación legal y no frente a un acto de ejecución, ya que no existe un acto administrativo previo que lo ordene.

Los deberes de información lo lleva a cabo el administrado de manera espontánea.

- b) Pero si por el contrario, es la Administración tributaria la que en ejercicio de la potestad de obtención de información, requiere mediante un acto administrativo con carácter individualizado el aporte de datos, nos encontramos en este supuesto de que el deber de los administrados a transmitir la información solicitada, vendría dada en razón de un acto de ejecución emitido por la Administración con carácter previo.

Esto es así, dado que los administrados no se encuentran dentro de los supuestos contenidos en la norma jurídica que le establezca el deber de información con carácter general, estando a la espera de que sea la Administración que la requiera, y si esto no ocurre, aún cuando posea la información con relevancia fiscal, no se la comunicará.

En consecuencia, el acto de cumplimiento de los deberes de información se puede o no materializar de manera espontánea por parte del administrado.

El administrado realiza una serie de actividades tanto físicas como intelectuales, utiliza los medios u organismos que tiene a su alcance para realizar el cumplimiento de las prestaciones personales, pero sin embargo, las mismas no son consideradas en el acto propiamente de cumplimiento. López Martínez, señala en este sentido que "Las prestaciones objeto o contenido del específico deber de información, trascienden del propio acto de cumplimiento. En el sentido de que éste es el último eslabón, de una

⁸⁴ Sánchez Serrano, L.: *La declaración tributaria*, ob. cit., pág. 358.

serie de actividades, conductas del obligado en cumplimiento del deber, prestaciones personales, en las que habrá empleado actividades corporales o intelectuales, y la puesta al servicio del cumplimiento de las mismas, de una serie de medios y de organización que no quedan reflejadas en el acto final de cumplimiento, en el que se aportan los datos, informes o antecedentes, una vez que éstos han sido objeto de un proceso de obtención y tratamiento a cargo del obligado, para el exacto cumplimiento de la prestación objeto del deber"⁸⁵.

Por tanto, se puede ser poseedor de información con trascendencia tributaria, pero si no se dan los supuestos necesarios, esto es, que una norma con carácter general se lo establezca, o bien, sea la Administración que se lo requiera, no se llevará a cabo la materialización concreta del acto de cumplimiento.

3.3. EL DEBER GENERAL DE INFORMACIÓN, LA DISPOSICIÓN GENERAL QUE LA CONCRETA Y LA POTESTAD ADMINISTRATIVA QUE LO HACE EXIGIBLE

Los administrados tienen a su cargo el cumplimiento, como indica Mantero Saenz, de "un deber general de información, que se concreta en normas generales que obligan a grupos de obligados a proporcionar determinados datos en la forma que reglamentariamente se establece, y tales normas traducen el deber general en una obligación concreta: son los supuestos de obligaciones de suministro. Pero tal deber de colaboración también puede traducirse en obligaciones concretas y singularizadas a través de actos administrativos individualizados –requerimientos, peticiones– que de no existir no producirán el nacimiento de la obligación de información"⁸⁶.

La Administración tributaria viene a cumplir la función de averiguar, indagar "los hechos que constituyen el presupuesto de la aplicación de las normas tributarias"⁸⁷, esto es, la facultad de obtención de información. Tanto el deber general de información, como la potestad de obtención de la misma, se pueden llevar a cabo, como nos indica el artículo 111.2 de la L.G.T., "...bien con carácter general, bien a requerimiento individualizado de los órganos competentes de la Administración tributaria...". Por tanto, el deber general de información se convierte en obligaciones concretas, a través de normas de carácter general o bien mediante actos administrativos individualizados llevados a cabo por la Administración tributaria, con lo

⁸⁵ López Martínez, J.: *Los deberes de información tributaria*, ob. cit., pág. 224.

⁸⁶ Mantero Sáenz, A. y Cuesta Rodríguez, M.: *El Procedimiento en la Inspección tributaria*, ob. cit., pág. 442.

⁸⁷ Palao Taboada, C.: "La potestad de obtención de información...", ob. cit., pág. 135.

cual estaríamos ante la obtención por suministro o bien frente a la obtención por captación.

López Martínez por su parte nos dice que "no debe identificarse, la norma que hace nacer el específico deber de información, ni el ejercicio de la potestad administrativa que 'concreta e individualiza el deber general de terceros', con el específico deber de información que origina los mismos, ya que éste es la consecuencia jurídica de la puesta en práctica de dichas formas de especificación del deber, que originan distintas formas de prestación del acto de cumplimiento del deber de información así concretado"⁸⁸. Por tanto, se ha de concluir que una cosa es la norma que contiene el deber de información, así como la potestad de información de la Administración y otra distinta sería el deber de información a cargo de los administrados, ya que éste deber deriva de la norma que lo señala o bien, por parte de la Administración que lo requiere.

Existe por tanto un deber general de información a cargo de toda persona natural o jurídica, pública o privada, que deriva de su pertenencia al ente público. No obstante, para que nazca propiamente el deber de información tributaria, el mismo se ha de plasmar en normas generales que señalen tanto el objeto de la prestación como las personas llamadas a llevar a cabo su cumplimiento, encontrándonos en este supuesto frente a deberes de información por suministro. Igualmente, éste deber general de información puede especificarse a través del ejercicio por parte de la Administración de la potestad de obtención de información tributaria, el mismo se llevará a cabo mediante actos administrativos que lo concretan e individualizan, haciéndolo exigible.

En conclusión puede decirse que el deber general de información; la existencia de normas jurídicas que lo especifica, así como el ejercicio por parte de la Administración de la potestad de información que lo hace exigible tiene como fin la indagación de los presupuestos de hecho que constituyen el hecho imponible que llevan a la aplicación de las normas tributarias, y que se resumen en el ejercicio del poder-deber a cargo de la Administración fiscal.

3.4. EL DEBER DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA TANTO GENERAL COMO PARTICULAR QUE RECAE SOBRE CONCRETOS SUJETOS OBLIGADOS

La demarcación a que vamos a hacer referencia está relacionada con la configuración de las situaciones jurídicas subjetivas en el ámbito tributario, las cuales responden, como nos señala Soler Roch, "a la concurrencia de dos criterios que

derivan, por un lado, de los intereses protegidos en las normas tributarias y por otro, del contenido jurídico que, en cada caso, revistan dichas situaciones"⁸⁹.

Las normas financieras protegen un interés jurídico específico, que viene a ser un interés público de contenido patrimonial, que se va a concretar cuando se refiera al ámbito tributario en la realización del crédito tributario, teniendo en cuenta en cada caso el marco jurídico con sujeción al cual se ha de establecer y aplicar el tributo. Este Crédito tributario ha de ser realizado por quién resulte obligado a ello en cumplimiento del deber general de contribuir, y que tiene su fundamento en disposiciones de carácter constitucional, vinculado al principio de capacidad económica, entendida como capacidad para contribuir a los gastos públicos.

Dada la naturaleza de la obligación tributaria que se presenta en las situaciones jurídicas subjetivas, entendida como el vínculo jurídico entre el deudor tributario y el correspondiente titular del crédito, la misma vendría a ser de tipo contributivo, como manifestación jurídica del deber de contribuir.

El interés público de carácter patrimonial que se encuentra protegido por las normas financieras, da lugar a que se presenten diversas situaciones jurídicas de diferente contenido en el procedimiento de aplicación de los tributos entre los particulares y la Administración gestora.

Ahora bien, se ha de señalar que la exigencia al administrado de una determinada conducta –colaboración con la Administración financiera–, tomando como criterio de distinción el interés jurídico protegido, permitirá identificar el título en virtud del cual se solicita, y por ello la naturaleza de cada una de las situaciones jurídicas subjetivas. En este sentido observa Soler Roch, que "...las nociones de obligación y deber en el ámbito tributario responden a situaciones jurídicas subjetivas de distinto contenido que se manifiesta en las posiciones asumidas, en cada caso, por las partes: en la obligación, un vínculo creado por la existencia de un derecho de crédito; en el deber, una situación de sujeción no vinculada a la existencia de ningún derecho subjetivo"⁹⁰.

Por tanto, el "deber" y la "obligación" en las situaciones jurídicas subjetivas tienen que ver con el carácter de la prestación, en tal sentido tenemos:

⁸⁸ López Martínez, J.: *Los deberes de información tributaria*, ob. cit., pág. 222 y 223.

⁸⁹ Soler Roch, M. T.: "Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes...", ob. cit., pág. 8.

⁹⁰ Soler Roch, M. T.: "Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes...", ob. cit., pág. 15.

- a) Se está en presencia de una **obligación**, si la prestación a que están llamados a cumplir los administrados tiene carácter patrimonial, vinculado a un derecho de crédito a cargo de la Administración;
- b) Nos encontramos en presencia de un **deber** si tal prestación no reviste ese carácter, es decir, que la misma no se encuentra referida a derecho subjetivo alguno.

Con lo cual, en materia tributaria, la distinción entre obligación y el deber jurídico está relacionada con el contenido económico o de crédito.

La Ley General Tributaria en su artículo 35 establece a cargo del sujeto pasivo – deudor tributario principal y esencial del tributo– el cumplimiento de deberes tributarios, pero sin embargo, dicha disposición normativa no reconoce a los mismos como "deberes", sino que los considera "obligaciones accesorias". No obstante, cuando se imponen a cargo de terceras personas, la conducta a seguir por los mismos se considera que deriva de un "deber general de información" que se encuentra regulado en el artículo 111.1 de la L.G.T.

De conformidad con lo indicado por la disposición anterior, la misma no conlleva a la exigibilidad de forma inmediata de un deber de información, sino que coloca a los administrados en una posición de sujeción, que se convertirá en una específica y concreta situación de deber en algunos de los dos escenarios siguientes:

- a) En la oportunidad en que el sujeto obligado ejecute el supuesto de hecho señalado en la norma y dé nacimiento al específico deber de información, o bien,
- b) Mediante el requerimiento que lleve a cabo la Administración tributaria de forma individual, en ejercicio de esa potestad administrativa de la cual es titular, para que aporte los datos, informes o antecedentes.

Podemos concluir señalando que desde el momento en que los administrados realizan el supuesto de hecho contemplado en la norma tributaria que da lugar al deber de información, o bien, la Administración les hace un requerimiento individualizado, el deber general de información se convierte en deber particular de información y no en obligación.

3.5. POTESTAD DE OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN LLEVADAS A CABO DE MANERA DIRECTA SOBRE UN TERCERO, ASÍ COMO CON OCASIÓN DE LAS ACTUACIONES DE LA INSPECCIÓN

Al lado de las distintas formas de obtención de información tributaria sobre terceros, es decir, las que derivan de una disposición normativa de carácter general, mediante la cual, la Administración espera que se le proporcionen los datos, y de no ser así, exige el cumplimiento de la norma, o bien a través de actos administrativos, en donde la Administración toma la iniciativa, dado que el poseedor de los datos no los aportará a menos que se lo requieran de forma individual⁹¹, se distingue una tercera forma de obtención de información de terceros con carácter individual, que de acuerdo a los nexos que relaciona a los obligados tributarios y la Administración, así como por su régimen jurídico, se podrían identificar siguiendo a Palao Taboada, como aquellas que tiene lugar mediante:

- a) La obtención con ocasión de actuaciones de inspección cerca de un tercero y,
- b) La obtención de información tributaria llevada a cabo de manera directa del tercero⁹².

A) OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN POR ACTUACIONES DE LA INSPECCIÓN LLEVADAS A CABO CERCA DE UN TERCERO

La información y demás datos que se obtiene de un tercero con ocasión de la actuación de la Inspección de los tributos, puede ser utilizada por la Administración tributaria como prueba en un momento dado. En este sentido, el artículo 12.2. del R.G.I.T., impone a la Administración el deber de obtener todos los datos que le sean posibles, y que los mismos tengan relevancia fiscal para otras personas o Entidades, señalando que, "*...cuando la Inspección de los Tributos desarrolle actuaciones de comprobación e investigación deberá obtener cuantos datos o antecedentes obren en poder del obligado tributario...*".

Podemos afirmar que la Administración en ejercicio de las facultades que le son propias, como son las de inspección e investigación, debe ir más allá del simple registro de datos; ha de poner el empeño en la búsqueda de toda la información importante y que pueda tener trascendencia tributaria para otras personas. Esta forma de obtención de información conlleva un auténtico deber para la Inspección de los Tributos, que obliga al inspector actuante a obtener cuantos datos sean necesarios en el decurso de sus actuaciones de comprobación e investigación.

Las actuaciones inspectoras vendrían a estar constituidas por las actuaciones administrativas que realizan los órganos de la inspección de los tributos, con la

⁹¹ Mantero Sáenz, A. y Cuesta Rodríguez, M., denominan obtención por suministro y por captación. *El Procedimiento en la inspección...*, ob. cit. pág. 442.

finalidad de obtener en el curso de la misma, la información de aquellos datos o antecedentes con trascendencia fiscal, y configuran el deber que tienen los obligados tributarios de soportar las actuaciones necesarias por parte de la Administración tributaria para poder llevarlas a cabo.

B) OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN LLEVADAS A CABO DE FORMA DIRECTA SOBRE UN TERCERO

En relación con la obtención directa de información sobre un tercero, la normativa tributaria le otorga a la Administración una verdadera potestad de inspección que va más allá de concederle una mera facultad de requerimiento de datos. En este sentido el artículo 12.4 del R.G.I.T. establece: *"Las actuaciones de obtención de información podrán desarrollarse cerca de las personas o Entidades en cuyo poder se hallen los datos correspondientes, o bien mediante requerimiento hecho para que tales datos o antecedentes sean remitidos o aportados a la Inspección"*.

Las actuaciones de obtención directa de información por parte de los órganos de la Inspección de los tributos implica para los administrados, la realización de deberes de colaboración, de facilitar y soportar el ejercicio de las actuaciones inspectoras, y dado el régimen jurídico de dicha forma de obtención de información, así como la posición del obligado frente a la actuación administrativa, conlleva a que tales actuaciones no se correspondan con los deberes de información tributaria propiamente dichos.

Por tanto, se ha de señalar que la legitimidad de estas actuaciones de obtención directa de información, no puede hallarse en el contenido de los artículos 111 y 112 de la L.G.T., ya que tales artículos no contemplan un deber concreto de aportar datos, ni tampoco se podría buscar su fundamento en los artículos 35.2 y 110 de la misma L.G.T., por cuanto, dichos preceptos normativos se refieren al deber de soportar comprobaciones e investigaciones, así como facilitar documentos relacionados con la propia persona a la que se le realizan las actuaciones inspectoras. No obstante, se tendría que buscar su fundamento y legitimidad en el artículo 140, letra d) de la L.G.T., cuando señala que corre a cargo de la Inspección de los Tributos *"...d) Realizar, ... aquellas actuaciones inquisitivas o de información que deban llevarse a efecto cerca de los particulares o de otros organismos, y que directa o indirectamente conduzcan a la aplicación de los tributos"*.

⁹² Palao Taboada, C.: "La potestad de obtención de información...", ob. cit., pág. 136.

Hay que distinguir entre la obtención de información llevada a cabo por las actuaciones de la Inspección cerca de un tercero, de aquella realizada de manera directa sobre este mismo tercero.

En la obtención de información cerca de un tercero, la Administración tributaria, en ejercicio de las actuaciones de comprobación e investigación, busca cuantos datos y antecedentes obren en poder del obligado, que sean importantes, que los mismos puedan tener relevancia fiscal, pero sin ir en busca de alguna información o dato que previamente estén seguro de que los posea el tercero; mientras que en la obtención de información llevada a cabo por la Administración tributaria de forma directa sobre un tercero, los datos se encuentran en poder de este último, con lo cual, la Administración los tiene plenamente identificados.

4. LOS DEBERES DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA SOBRE TERCEROS Y LOS OTROS DEBERES DE COLABORACIÓN CON LA ADMINISTRACIÓN

4.1. LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA

El artículo 102.1 de la L.G.T. considera la declaración tributaria como, *"...todo documento por el que se manifieste o reconozca espontáneamente ante la Administración tributaria que se han dado o producido las circunstancias o elementos integrantes, en su caso, de un hecho imponible"*.

La declaración tributaria constituye un acto del particular, dirigido a la Administración tributaria, con el fin de que se inicie el respectivo procedimiento liquidatorio⁹³, siendo en principio indiferente que sea un documento, pues cabe admitir la declaración verbal, aun cuando el precepto antes transcrito, el mismo sólo alude a la declaración tributaria llevada a cabo mediante documento.

En un sistema tributario, la Administración tributaria debe contar con los datos suficientes para poder llevar a cabo la aplicación de los tributos. Es a través de la declaración tributaria de donde proviene en gran parte la información con que cuenta la Administración tributaria. La misma es aportada por los titulares de un interés legítimo en el procedimiento de liquidación del tributo al que se refiere el artículo 35 de la L.G.T. cuando dice que el *"sujeto pasivo"* está *"obligado a formular cuantas declaraciones y comunicaciones se exija para cada tributo"*, así como *"a proporcionar*

⁹³ Criterio admitido por S.D.F.U.M., *Notas de Derecho Financiero*, Sección de Publicaciones e Intercambio, Facultad de Derecho, Universidad de Madrid, Tomo I, vol. 3º, Madrid, 1.975, pág. 115; Martínez Muñoz, Y.: *Las comunicaciones tributarias*, Edersa, Madrid, 2.002, pág. 39.

a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tenga relación con el hecho imponible".

La Administración en el ejercicio de su potestad inspectora puede obtener los datos relevantes del propio sujeto pasivo obligado al pago, pero los mismos pueden resultar insuficientes, con lo cual, necesita la colaboración de terceras personas que le aporten el conocimiento que tengan de determinados hechos y datos con trascendencia tributaria, los mismos se encuentra regulado por el artículo 111 de la Ley General Tributaria.

Los deberes de información tributaria sobre terceros, esto es, el aportar datos fiscalmente relevantes, al igual que la declaración tributaria, surgen por mandato de la ley o por requerimiento de la Administración. Por tanto, se desprende que existe una similitud entre ambos, no obstante, se pueden señalar diferencias entre los datos que son consecuencia de los deberes de información tributaria sobre terceros y los que provienen de las declaraciones tributarias.

A) SUJETOS DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA

La declaración tributaria ha de ser realizada por quién tenga interés en el procedimiento de liquidación.⁹⁴ El sujeto obligado debe estar interesado en el procedimiento que tiene por objeto determinar su obligación al pago, y allí quedará patente su responsabilidad, su exención o bien, su no sujeción, pudiendo ser en todo caso sujeto obligado el contribuyente, el sustituto o el responsable⁹⁵.

Es el sujeto pasivo del tributo el que de acuerdo con el artículo 35.1 de la L.G.T. quien debe y puede presentar la declaración, en tal sentido nos señala que el sujeto pasivo *"...queda obligado a formular cuantas declaraciones...se exijan para cada tributo"*. No obstante se ha de indicar que la declaración puede ser presentada por el sustituto o el responsable, que también son sujetos pasivos, cuando la declaración sea necesaria para cumplir la obligación de pago.

Como observa Sánchez Serrano, *"...no constituye declaración tributaria aquellos actos por los que determinadas personas informan, aportan o comunican a la Administración determinados datos cuyo conocimiento es necesario o útil para la aplicación de los tributos, sin que dichas personas estén interesadas en el*

⁹⁴ En tal sentido comienza diciendo el artículo 102.1. de la L.G.T. *"Se considerará declaración tributaria todo documento por el que se manifieste o reconozca espontáneamente ante la Administración tributaria que se han dado o producido las circunstancias o elementos integrantes, en su caso, de un hecho imponible..."*

⁹⁵ Señala el artículo 101. a) *"Por declaración o iniciativa del sujeto pasivo o retenedor o del obligado a ingresar a cuenta..."*

procedimiento de comprobación o de liquidación correspondiente, y habiendo de prestar tales informes en virtud de un simple deber de colaboración de terceros con la Administración⁹⁶.

De acuerdo con lo dicho, podemos afirmar en tal sentido que la declaración tributaria recae sobre los sujetos interesados en el procedimiento de liquidación, tal como se desprende del artículo 102.1 de la L.G.T., lo que marca la diferencia con la información tributaria sobre terceros que aportan otras personas que no tienen ningún interés en dicho procedimiento y que sólo son llamadas a coadyuvar en el procedimiento de gestión.

Esta intervención de algunos terceros no interesados se lleva a cabo en aras de la mayor eficiencia en la gestión tributaria que realiza la Administración, la misma sirve como nos dice Hensel, "...a fin de utilizar para los objetivos de la imposición su especial experiencia, su conocimiento de determinados hechos, su posición de autoridad o profesional. Estos terceros, no deben ser llamados como deudores del impuesto ellos mismos; sus deberes no se fundan ni siquiera sobre el hecho de que puedan más tarde, en determinadas circunstancias, deber pagar deudas tributarias; se trata más bien de prestaciones auxiliares a la Administración tributaria, que la ley autoriza a la autoridad a requerir, porque aquella considera al ciudadano obligado a la colaboración para el cumplimiento de las tareas públicas⁹⁷, tal como lo señala el artículo 111.1 de la L.G.T.

Hemos de señalar siguiendo a Martín Queralt y otros, que "...una cosa es la declaración tributaria de todos o parte de los elementos integrantes o relacionados con el hecho imponible de un tributo, esto es, de los datos necesarios *"para la liquidación del tributo y su comprobación"* (art. 104 LGT); y otra distinta la *comunicación de datos con trascendencia tributaria* que toda persona está obligada a proporcionar a la Administración (art. 111 LGT), o aquellas otras *relaciones de datos* o *"declaraciones informativas"* que periódica o eventualmente deban suministrarse a la Administración, bien en cumplimiento de un deber legal o de un requerimiento administrativo previo. Estas comunicaciones de datos son actos del particular que difieren en su presupuesto, naturaleza, contenido y efectos del acto de declaración tributaria: distintos son los sujetos obligados a realizarlos; las potestades y los límites de la Administración para requerirlos; y el contenido y efectos de los mismos⁹⁸.

⁹⁶ Sánchez Serrano, L.: *La declaración tributaria*, ob. cit., pág. 48-49.

⁹⁷ Hensel, A.: Citado por Sánchez Serrano, L., en *la declaración tributaria*, ob. cit., pág. 49.

⁹⁸ Martín Queralt, J., y otros en *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit., pág. 367.

Podemos concluir señalando que la legislación tributaria a través de las normas reguladoras de cada tributo, impone el cumplimiento de deberes específicos a los particulares, para procurar el conocimiento a la Administración tributaria de que se ha llevado a cabo un hecho imponible, o bien, los elementos que puedan dar lugar al mismo, así como la aportación de una serie de datos imprescindibles para conocer la procedencia y la cuantía del tributo, que cuando recae sobre el obligado tributario, esto es, el sujeto interesado en el mismo, se ha de formular mediante la denominada declaración tributaria, pero que sin embargo, se diferencia de la comunicación de datos a la Administración, esto es, de un conjunto de hechos que no comportan la existencia propiamente de prestaciones pecuniarias, sino que se trata, sólo de la aportación de datos o bien de información, las que vienen exigidas a terceros en cumplimiento de un genérico deber de colaboración con la Administración de Hacienda.

B) OBJETO DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA

Hay que empezar por señalar que tanto en la declaración tributaria, como cuando estamos frente a los deberes de aportar información tributaria sobre terceros, se está en presencia del cumplimiento de un deber que tiene por objeto una prestación de hacer, esto es, conlleva en ambos supuestos la realización del acto de la declaración, así como el de información tributaria sobre terceros.

El obligado a declarar viene a realizar propiamente lo que constituye el acto de la declaración, es decir, "comunica a la Administración los datos necesarios para la aplicación de los tributos"⁹⁹. Los datos que se aportan en la declaración se refieren al sujeto titular del deber, y son datos que tienen trascendencia fiscal para la misma persona de quien procede; mientras que por el contrario, en la información tributaria sobre terceros, el deber de información llevado a cabo "...tiene por objeto exclusivo la comunicación de datos fiscalmente relevantes que no constituyen una declaración tributaria"¹⁰⁰, y se refiere a otra persona. Por tanto, el dato tiene trascendencia para

⁹⁹ Palao Taboada, C.: "La potestad de obtención de información...", ob. cit., pág. 128. El Tribunal Supremo en su Sentencia de 8 de mayo de 1987 nos dice que "La declaración tributaria ha de suministrar los datos suficientes para configurar el presupuesto de hecho del impuesto en cada caso; consiste, pues, en una obligación de hacer inserta en la relación jurídica entre la Hacienda y el sujeto pasivo como elemento previo para la determinación de la deuda tributaria, obligación de dar"

¹⁰⁰ Palao Taboada, C.: "La potestad de obtención de información...", ob. cit., pág. 129. El Tribunal Económico Administrativo Central, en su Resolución de 23 de septiembre de 1987 nos dice que "los requerimientos formulados a cualquier persona o entidad para suministrar información con trascendencia tributaria...de terceras personas... no se encuadran ni como un trámite más de un procedimiento destinado a la comprobación o investigación de la situación tributaria del sujeto pasivo requerido y que concluye, generalmente, en la liquidación que pone

otra persona distinta de aquella de donde proviene, constituyendo lo que Mantero Sáenz ha dado en llamar para el primer supuesto datos propios y para el segundo caso, datos referenciados¹⁰¹.

En consecuencia, podemos concluir siguiendo en este sentido a Herrera Molina, que "...la información obtenida como consecuencia de las declaraciones se refiere siempre directamente a los obligados al pago del tributo sobre el que versan aquéllas, y constituyen (además de una declaración de conocimiento) una manifestación de voluntad, circunstancias que no concurren en los datos obtenidos en virtud de la potestad de información sobre terceros, aunque éstos puedan servir a los órganos inspectores para iniciar de oficio la liquidación del tributo"¹⁰².

C) NATURALEZA DEL ACTO DE DECLARACIÓN TRIBUTARIA

Se ha de empezar afirmando que tanto la declaración tributaria como la información tributaria sobre terceros, vienen a cumplir la función de poner "...en conocimiento de la Administración tributaria de que se ha realizado un hecho imponible o los elementos que pueden dar lugar a él. Dicho acto es el cumplimiento de un deber específico impuesto por la legislación tributaria, más concretamente por la normativa reguladora de cada tributo, que a través de esta prestación de hacer el particular procura a la Administración una serie de datos imprescindibles para conocer la procedencia y la cuantía del tributo, sobre todo en los de naturaleza personal"¹⁰³.

Ahora bien, según señala Cortés Domínguez "La declaración tributaria participa...tanto de las características de la manifestación de voluntad como de las notas de las declaraciones de conocimiento"¹⁰⁴, en tanto que la información tributaria sobre terceros constituye una mera declaración de conocimiento.

fin a dicho procedimiento..., ni como una obligación accesoria de la principal de declarar y pagar la deuda tributaria".

¹⁰¹ Mantero Sáenz, A. y Cuesta Rodríguez, M.: *El Procedimiento en la inspección...*, ob. cit. pág. 441. Observa Sánchez Serrano refiriéndose a la doctrina alemana, que la misma "...distingue, dentro de los deberes de colaborar..., entre "deber de declarar" y "deber de informar o de comunicar datos...", aunque sin una clara delimitación de tales conceptos; se considera a veces al segundo de los deberes como un deber genérico que comprende a su vez, además de al de informar propiamente dicho, a los de presentar comprobantes o justificantes y de exhibir determinados libros o documentos; e incluso se comprende algunas veces en el concepto genérico de "deber de comunicar datos" al propio deber de declarar; el "deber de informar" puede recaer tanto sobre el propio interesado, quien ha de completar su declaración, haciéndola atendible por la coherencia y correspondencia entre diversos datos, desvaneciendo posibles dudas sobre la veracidad de la misma, etc., como también sobre terceros", en *La declaración tributaria*, ob. cit., pág. 57.

¹⁰² Herrera Molina, P. M.: En *la potestad de información tributaria sobre terceros*, la Ley, Madrid, 1993, pág. 30.

¹⁰³ Martín Queralt, J., y otros en *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit., pág. 364.

¹⁰⁴ Cortés Domínguez, M.: "La declaración tributaria", en *R. D. F. H. P.*, núm. 53, 1963, pág. 1042.

En definitiva, tenemos que en la declaración tributaria, el sujeto pasivo pone en conocimiento de la Administración tributaria mediante un acto de voluntad todas las circunstancias de hecho, que son necesarias para conocer la existencia de la obligación tributaria, estando referida a su propia situación fiscal, lo que la diferencia de la información tributaria sobre terceros, ya que de acuerdo a su naturaleza, la misma se refiere a otras personas sobre las que tendrá transcendencia los datos que aporta, aún cuando se encuentre presente la manifestación de voluntad y conocimiento en la ejecución del acto.

D) EFECTOS DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA

La declaración tributaria está llamada a producir efectos jurídicos, cuyas consecuencias inmediatas recaerán sobre el sujeto pasivo que la ha realizado, dejando a salvo la posibilidad, de que de estos datos aportados se desprenda alguna relación con otro sujeto a quien se le pueda pedir que efectúe cualesquier otra declaración.

Como nos dice Palao Taboada, "la declaración produce efectos jurídicos que no tiene la mera información, consistente en iniciar el procedimiento de liquidación –art. 101.a) L.G.T.–, que desembocará en un acto de esta clase, de contenido positivo o negativo"¹⁰⁵, en consecuencia, en tal sentido agrega Sánchez Serrano, la declaración tributaria está llamada a provocar, "...una determinada actividad de la Administración. Esta no ha de mantenerse pasiva ante dicha declaración, sino que debe, en el ejercicio de su actividad...gestora, hacer derivar de su presentación cuantas consecuencias sean oportunas, de acuerdo con el ordenamiento jurídico que rige tal actividad"¹⁰⁶.

No obstante, es necesario agregar que la importancia que conlleva la declaración como es la de iniciar el procedimiento de liquidación, el mismo se ha visto disminuido a raíz de haberse extendido el régimen jurídico de la declaración–liquidación o bien las autoliquidaciones realizadas directamente por los administrados.

Ahora bien, la información que se aporte sobre terceros producirá algún efecto, sólo en la medida en que dicha información se utilice como prueba de algún hecho en el procedimiento incoado al sujeto pasivo, no teniendo ninguna importancia en dicho procedimiento la actitud que adopte el tercero de colaborar o no con la Administración.

¹⁰⁵ Palao Taboada, C.: "La potestad de obtención de información...", ob. cit., pág. 128. En igual sentido se expresa Martín Queralt, J., y otros en *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit., pág. 370.

¹⁰⁶ Sánchez Serrano, L.: *La declaración tributaria*, ob. cit., pág. 233-234.

Además se podría agregar que el requerimiento que se le haga a un tercero no interrumpe el lapso de prescripción del tributo mientras no se notifique al sujeto pasivo.

E) CONSECUENCIAS DEL INCUMPLIMIENTO DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA

El incumplimiento del deber de presentar declaración tributaria da lugar al régimen de estimación indirecta de "...las bases imponibles o de los rendimientos..." en los términos indicados en el artículo 50 de la L.G.T.

Los administrados se encuentran obligados por el ordenamiento jurídico a cumplir una serie de deberes tributarios, dentro de los cuales se encuentran la realización de la declaración tributaria así como el cumplimiento de los deberes de información.

El incumplimiento de tales deberes da lugar a que se apliquen por parte de la Administración las sanciones que las normas tributarias contemplan para tales casos, ya que como afirma Herrera Molina, "Si el obligado a declarar incumple sus deberes tributarios de modo generalizado o especialmente grave puede presumirse la falta de veracidad de la declaración"¹⁰⁷.

Las sanciones por el incumplimiento de presentar la declaración tributaria y el deber de información tributaria sobre terceros serían las que de conformidad con lo pautado en los artículos 77 y ss de la L.G.T. les resulten aplicables.

Cabe agregar por otra parte que, la resistencia en colaborar con la Administración tributaria, por parte de un tercero a quién se le ha requerido información sobre un sujeto pasivo con quién haya mantenido relaciones económicas, profesionales o financieras, carecerá de influencia en el procedimiento que se le haya iniciado a éste último.

Con lo cual, dependiendo de que se trate, bien de una declaración, bien de información tributaria sobre terceros, el régimen jurídico aplicable a cada uno de ellos es diferente, y las consecuencias que se deriven de cada uno de ellos son distintas.

No obstante, existen supuestos en los cuales no estamos completamente seguros acerca de cuando nos encontramos frente a una declaración tributaria, o frente al cumplimiento de los deberes de información tributaria sobre terceros. Así tenemos entre otros, el caso que se presenta con respecto a la "relación" a que están obligados a presentar a la Administración tributaria los retenedores como sujetos pasivos sustitutos de los contribuyentes, de las cantidades retenidas a otras personas

¹⁰⁷ Herrera Molina, P. M.: En *la potestad de información tributaria sobre terceros*, ob. cit., pág. 29.

por concepto de los pagos que realicen. En este sentido, considera Sánchez Serrano que, "...sería difícil determinar si nos encontramos ante el contenido propiamente dicho de una declaración tributaria o...ante datos que han sido proporcionados a la Administración en virtud de un deber de comunicar datos a cargo de terceros"¹⁰⁸, ya que en ocasiones, datos que son objeto de declaraciones tributarias propiamente dichas, pueden ser utilizados por la Administración para la comprobación e investigación tributaria con relación a terceras personas.

Hernández González, considera que en nuestro Ordenamiento jurídico existe confusión entre información y declaración, no hay una clara distinción entre éstos dos términos, lo cual se presenta cuando la Ley General Tributaria, en su artículo 35.2, se refiere a determinados deberes de informar que versan sobre la propia situación tributaria del sujeto pasivo, esto es, cuando se pide el tener que proporcionar justificantes que tengan relación con el hecho imponible, lo que no queda claro del todo si los ha de aportar, bien como formando parte de una declaración o bien en el cumplimiento de los deberes de información propiamente dichos¹⁰⁹.

Hemos de concluir que queda claro que si la información requerida a cualesquier persona natural o jurídica, pública o privada por parte de la Administración tributaria, se refiere directamente a un tercero, en este supuesto no nos encontramos ante una declaración de acuerdo con lo señalado en el artículo 102.1 de la Ley General Tributaria.

4.2. DEBERES CENSALES Y DE IDENTIFICACIÓN

Constituyen deberes censales y de identificación, aquella información que proporcionan los administrados a la Administración tributaria referida a su situación fiscal.

A) DEBERES CENSALES

La Ley 37/1.988, de 28 de diciembre (B.O.E. 29-12-1.988), de Presupuestos del Estado, los aprueba para 1.989 (Aranzadi, R.C.L. 1.988\2.595), en su artículo 107.Uno, referido a las declaraciones censales, señala que "*Las personas o Entidades, que desarrollen o vayan a desarrollar en territorio español actividades empresariales o profesionales o satisfagan rendimientos sujetos a retención, deberán*

¹⁰⁸ Sánchez Serrano, L.: *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo II-A, dirigido por Narciso Amorós Rica, Edersa, Madrid, 1985, pág. 195-196.

¹⁰⁹ Hernández González, F.: "Una contribución al estudio de los deberes tributarios", en Civitas, R.E.D.F., núm. 69, 1991, pág. 20.

comunicar a la Administración tributaria a través de las correspondientes declaraciones censales, el comienzo, las modificaciones y el cese en el desarrollo de tales actividades".

Por su parte, el Real Decreto 1.041/1.990, de 27 de julio (B.O.E. 18-8-1.990), por el cual se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios (Aranzadi, R.C.L. 1.990\1.719), señalaba en su artículo 1.1. el cual ha sido modificado por el Real Decreto 1.624/1.992, de 29 de diciembre (B.O.E. 31-12-1.992, Aranzadi, 1.992\2.834)) el deber de las personas o entidades que desarrollen actividades empresariales, profesionales o satisfagan rendimientos sujetos a retención, el comunicar a la Administración tributaria, a través de las denominadas declaraciones censales "*...el comienzo, las modificaciones y el cese en el desarrollo de tales actividades y operaciones*".

El precepto anterior ha sido desarrollado por distintas Ordenes del Ministerio de Economía y Hacienda, siendo la última la Orden del 11 de mayo de 1.998 (B.O.E. 14-5-1.998), que aprueba nuevos modelos de declaración censal de comienzo, modificación o cese de la actividad, que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios (Aranzadi, R.C.L. 1.998\1.205).

Señalaremos, siguiendo a Hernández González, que puede no existir coincidencia entre el sujeto llamado a cumplir el deber de efectuar declaraciones censales y el sujeto de la obligación tributaria principal, lo que se desprende del carácter autónomo y no accesorio del deber tributario respecto de la obligación tributaria material, en el sentido de que, "el presupuesto de hecho del deber tributario no tiene por qué coincidir con el de aquella obligación"¹¹⁰.

Podemos afirmar que los deberes censales de las personas que desarrollen actividades empresariales o profesionales o bien que satisfagan rendimientos sujetos a retención, tienen que ver con su propia situación tributaria, que cumplen la función de informar sobre el comienzo, modificación o cese de determinadas actividades económicas.

Tanto los deberes de información tributaria sobre terceros como los deberes censales, son deberes cuyo contenido esencial viene a ser una manifestación de conocimiento.

¹¹⁰ Hernández González, F.: "Una contribución al estudio de los deberes tributarios", ob. cit., pág. 17-28.

B) DEBERES DE IDENTIFICACIÓN FISCAL

El Real Decreto 338/1.990, de 9 de marzo (B.O.E. 14-3-1.990), por el que se regula la composición y forma de utilización del Número de Identificación Fiscal – N.I.F.– (Aranzadi, R.C.L. 1.990\576), nos señala que tal número es un dato que ha de figurar en todas las actuaciones ante la Administración, se ha de señalar en toda declaración, comunicación o escrito de carácter tributario que se presente en las oficinas del Ministerio de Hacienda, así como llevar a cabo el cumplimiento del deber de comunicarlo a otras personas cuando se establezcan relaciones con trascendencia fiscal, esto es, hacer constar el N.I.F. de terceros en las declaraciones sobre personas o entidades con las que se establezcan relaciones económicas o profesionales.

El Número de Identificación Fiscal se constituye en un instrumento al servicio de la Administración tributaria en el ejercicio de la actividad inspectora, ya que como nos dice Alonso González, "La regulación del NIF actúa, pues, sobre sujetos pasivos u obligados tributarios y sobre sujetos distintos. Implica a los primeros desde el momento en que, en sus relaciones con la Hacienda, han de usarlo como medio de identificación. Atañe a los segundos en tanto les obliga a exigirlo a aquellos sujetos que mantenían con ellos relaciones económicas, jurídicas o profesionales"¹¹¹.

Por tanto el Real Decreto 338/1.990, de 9 de marzo viene a señalar "...un entramado de relaciones de estructura triangular. En el vértice superior se encuentra la Administración Financiera del Estado y en los dos inferiores, cada uno en un extremo, el sujeto pasivo u obligado tributario y demás sujetos sometidos al deber de información"¹¹².

Cabe señalar la importancia que tiene el hacer constar el NIF en las facturas que se faciliten a la inspección, ya que mediante ellas se podrán confrontar los datos aportados en las declaraciones o facturas que realicen los sujetos pasivos, con la información suministrada por otras personas sobre terceros, siguiendo lo establecido por el Real Decreto 2.027/1.995, de 22 de diciembre (B.O.E. 27-12-1.995), que regula la declaración anual de operaciones con terceras personas (Aranzadi, R.C.L. 1.995\3.478), cuando en su artículo 4.1 contempla la inclusión del N.I.F. del declarante así como de las personas o entidades relacionadas en la declaración.

Como observa Alonso González, "Se advierte una relación de complementariedad entre el suministro del NIF y la información obtenida mediante el seguimiento de otros deberes formales y registrales previstos por el Ordenamiento

¹¹¹ Alonso González, L.: "El Número de Identificación Fiscal y las obligaciones de información", en Civitas, R.E.D.F., núm. 68, 1990, pág. 500.

tributario"¹¹³. El Real Decreto 338/1.990, de 9 de marzo, contempla en su artículo 13.1 que *"Los sujetos pasivos u obligados tributarios deberán consignar el NIF de otras personas o entidades, con quienes establezcan relaciones económicas o profesionales, en declaraciones, comunicaciones o documentos con trascendencia fiscal, de acuerdo con lo dispuesto en este Real Decreto o en otras disposiciones de naturaleza tributaria"*.

Por otra parte cabe indicar que entre los deberes censales y los deberes de identificación se pueden señalar puntos coincidentes así como puntos divergentes.

Acerca de los puntos de coincidencia tenemos:

- a) Tanto en los deberes censales como en los deberes de identificación, los datos suministrados a la Administración son referidos a la propia situación fiscal de quién los aporta;
- b) Estos deberes censales como los deberes de identificación no constituyen auténticas declaraciones tributarias.

Podemos hallar puntos de diferencias entre ambos:

- a) En los deberes censales el suministro de datos se refiere de manera directa a la propia situación fiscal, esto es, al comienzo, modificación y cese del desarrollo de las actividades y operaciones empresariales o profesionales de las mismas personas;
- b) En lo que respecta a los deberes de identificación, el suministro de datos se refiere tanto de manera directa como indirecta sobre la propia situación fiscal. De manera directa cuando el sujeto pasivo cumple con la obligación de señalarlo en todas las declaraciones y comunicaciones que realice ante las oficinas de Hacienda; de manera indirecta cuando lo comunica a otras personas con las que establezca relaciones con trascendencia tributaria.

4.3. DEBERES CONTABLES Y REGISTRALES

Los deberes contables y registrales al igual que los deberes de información tributaria sobre terceros, tienen como finalidad poner en conocimiento de la Administración tributaria datos o hechos con relevancia tributaria. Ambos cumplen una función informativa, no obstante, los deberes contables y registrales, como nos dice Palao Taboada, "...tienen también otros fines esenciales probatorios e incluso

¹¹² Alonso González, L.: "El Número de Identificación Fiscal...", ob. cit., pág. 500.

¹¹³ Alonso González, L.: "El Número de Identificación Fiscal...", ob. cit., pág. 513. Herrera Molina, P. M., nos dice que "de forma complementaria, en la información que se aporte sobre terceros constará el NIF de tales sujetos, facilitando así el diseño de planes de inspección y, en

constitutivos en relación con la base imponible de determinados impuestos...Será información la comunicación, en su caso, de datos extraídos de los libros y registros"¹¹⁴.

El artículo 37.4 del R.G.I.T. autoriza a la Inspección de los tributos la obtención de información "...sin previo requerimiento escrito, cuando lo justifique la índole de los datos a obtener y la Inspección se limite a examinar aquellos documentos, elementos o justificantes que han de estar a disposición de la Inspección". Por tanto, los administrados a través de los deberes contables y registrales cumplen una función informativa al poner en conocimiento de la Administración los datos relevantes, pero de no hacerlo, el Reglamento General de la Inspección señala la posibilidad de iniciar por parte de la Administración las actuaciones para obtenerlos directamente.

En tal sentido, observa Herrera Molina, que "La existencia de estos deberes puede modular el contenido de la potestad de información sobre terceros" y señala más adelante que "el Reglamento considera la existencia de deberes contables o registrales como presupuesto para que pueda obtener información sobre un tercero sin previo requerimiento escrito"¹¹⁵.

El incumplimiento de los deberes contables y registrales da lugar a la estimación indirecta de las bases imponibles en los términos del artículo 50 de la L.G.T.

4.4. DENUNCIA PÚBLICA

De conformidad con la redacción dada al artículo 103 por la Ley 25/1.995, de 20 de julio (B.O.E. 22-7-1.995), de modificación parcial de la Ley General Tributaria (Aranzadi, R.C.L. 1.995\2.178), la denuncia pública es autónoma e independiente del deber de colaborar con la Administración Tributaria señalado en los artículos 111 y 112.

La denuncia pública y el deber de información tributaria sobre terceros tienen puntos en común, los cuales pueden ser los siguientes:

general, las actuaciones de comprobación e investigación tributaria", en *la potestad de información tributaria sobre terceros*, ob. cit., pág. 33.

¹¹⁴ Palao Taboada, C.: "La potestad de obtención de información...", ob. cit., pág. 128.

¹¹⁵ Herrera Molina, P. M.: En *la potestad de información tributaria sobre terceros*, ob. cit., pág. 34. Observa Palao Taboada que "...el tercero no sólo debe proporcionar los datos, sino que puede ser sometido a una inspección con el fin de la obtención directa de éstos por la Administración", agrega más adelante que "...limitadas a los datos cuya comunicación se pide al tercero, que..., deben ser concretos, y constar en el correspondiente requerimiento escrito o autorización", previstos en el artículo 37.3 del R.G.I.T., en "La potestad de obtención de información...", ob. cit., pág. 141.

- a) Tanto el denunciante como el que cumple con el deber de información no tendrían la consideración de interesados en la actuación administrativa, ni en el resultado de las mismas¹¹⁶;
- b) Los hechos o situaciones que conozca el denunciante y que cumple con el deber de información han de tener trascendencia tributaria para la gestión de los tributos.

Si bien, hasta el año 1.986 la denuncia pública constituía un medio de iniciación del procedimiento de gestión de acuerdo con lo señalado en el artículo 101.d) de la Ley 230/1.963, de 28 de diciembre que sancionó la Ley General Tributaria, la promulgación llevada a cabo por la Ley 21/1.986, de 23 de diciembre (B.O.E 24-12-1.986), de Presupuestos Generales del Estado para 1.987 (Aranzadi, R.C.L. 1.986\3.833), en su disposición adicional decimoctava, le dio nueva redacción al artículo 101 de la L.G.T., suprimiendo la mención de la denuncia pública¹¹⁷. Por tanto se ha desvinculado la denuncia en sí misma como iniciadora del procedimiento de gestión tributaria; no obstante, si se recibe una denuncia, la Administración tributaria con vista a su contenido, iniciará las actuaciones que sean pertinentes por los órganos competentes para la comprobación e investigación¹¹⁸.

En cuanto a los deberes de información tributaria sobre terceros, la ley con carácter general impone a los administrados los concretos deberes de información que deberán suministrar, o bien, se les requerirá con carácter individualizado; no obstante, dicha información no supone el inicio del procedimiento de gestión, ya que la misma puede ser requerida habiéndose ya iniciado un procedimiento, lo que no es óbice que se inicie el mismo de acuerdo con el contenido de la información aportada a la Administración.

Pero obviamente no puede confundirse así una de las notas características que diferencia la denuncia del deber de colaboración con la Administración tributaria contemplado en el artículo 111 de la L.G.T., y es que, en la primera estaríamos frente

¹¹⁶ Por otra parte, el artículo 103.4 de la L.G.T. nos dice que "No se considerará al denunciante interesado en la actuación administrativa que se inicie a raíz de la denuncia, ni legitimado para la interposición de recursos o reclamaciones en relación con los resultados de la misma", mientras que todos aquellos que se encuentren forzados a facilitar información sobre un tercero "...intervendrán en el procedimiento de inspección", como lo señala el artículo 24.1 del R.G.I.T., así como también "...tendrán derecho a ser informados del alcance de la actuación que lleve a cabo la Inspección en cada caso" tal como se encuentra contemplado en el artículo 24.2 del R.G.I.T.

¹¹⁷ Ver entre otros a Perezagua Clamagirand, L., en "La denuncia pública en la nueva Ley de Presupuestos", *Revista Impuestos*, I/1987, pág. 39-40.

¹¹⁸ López Martínez, J., considera a la denuncia pública "como colaboración social voluntaria ..., para la defensa de los intereses generales", en "Nueva regulación de la denuncia pública",

al ejercicio de funciones públicas que el ordenamiento reconoce al particular¹¹⁹, lo cual se corrobora por el hecho de que el particular ha quedado fuera de la participación de lo obtenido por concepto de sanción por una parte y por otra, no inicia por sí el procedimiento de gestión. Por contra, el deber de colaboración con la Administración impone a los obligados tributarios el manifestar todas las circunstancias exactas y completas que determinan la imposición.

Perezagua Clamagirand, nos dice que "no se trata de una denuncia–deber, sino de una denuncia–facultad"¹²⁰, asimismo señala más adelante citando a Pérez de Ayala que "No hay una obligación de denunciar aun cuando se tenga conocimiento de una realidad denunciabile"¹²¹. El régimen jurídico aplicable al deber de facilitar información sobre terceros se diferencia del aplicado a la denuncia, ya que en esta última impera la voluntariedad, esto es, en la denuncia, la omisión que se haga de la misma no es sancionable por los órganos de la Administración tributaria, como señala Herrera Molina, "ni siquiera en el caso de que se haya ocultado un delito fiscal"¹²².

Podemos afirmar como regla general que la denuncia tributaria tiene carácter voluntario. Se trata de un acto voluntario del administrado, lo que la diferencia del deber de información sobre terceros, dado que en éste último el administrado es sujeto del deber de facilitar información a la Administración Financiera.

En la denuncia pública se ha de tener muy en cuenta el secreto protegido legalmente, ya que la comunicación de datos tributarios amparados por el secreto puede dar lugar a que se cometa un delito tipificado en el Código Penal, o en su defecto que se aplique una sanción de tipo administrativo, cosa que no sucede si la comunicación de datos es como consecuencia del cumplimiento de los deberes de información tributaria sobre terceros contemplado en el artículo 111 de la L.G.T.

Revista Impuestos I/1988, pág. 53. Ver a Perezagua Clamagirand, L., "La denuncia pública...", ob. cit. pág. 39 y ss.

¹¹⁹ Ver, entre otros a López Martínez, J.: "Nueva Regulación de la denuncia pública", ob. cit., pág. 53; Perezagua Clamagirand, L.: "La denuncia pública...", ob. cit., pág. 50; Guio Montero, F., *El contribuyente ante la inspección de Hacienda*, lex nova, Valladolid, 1985, pág. 86.

¹²⁰ Perezagua Clamagirand, L.: "La denuncia pública...", ob. cit., pág. 50. Para Sánchez Serrano, L., "...podría haber lugar a confundir las figuras de la comunicación de datos a cargo de un tercero de la denuncia pública. Pero la distinción entre ambas queda puesta de relieve si se tiene en cuenta el carácter no obligatorio de la segunda, de lo que deriva además un distinto régimen jurídico", en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo II-A, ob. cit., pág. 196. Ver a Herrera Molina, P. M., en *La potestad de información tributaria sobre terceros*, ob. cit., pág. 35.

¹²¹ Pérez de Ayala, J. L., citado por Perezagua Clamagirand, L.: "La denuncia pública...", ob. cit., pág. 50.

¹²² Herrera Molina, P. M., en *La potestad de información tributaria sobre terceros*, ob. cit., pág. 36; Ver a López Martínez, J.: "Nueva Regulación de la denuncia pública", ob. cit., pág. 53

Podemos señalar, dado el carácter independiente de la denuncia, que la Administración tributaria no puede requerir al denunciante que aclare los extremos de la denuncia, cosa que sí ocurre para el caso del deber de facilitar información tributaria sobre terceros.

En el supuesto de que la Administración tributaria considere que la denuncia propuesta contiene elementos suficientes que indiquen la veracidad de los hechos como para iniciar un procedimiento de comprobación e investigación, podríamos estar en tal caso frente a la incertidumbre como nos señala Morillo Méndez, de que "...podría plantearse la duda de si el denunciante pasa, a partir de este momento, a ser obligado conforme al apartado f) del núm. 1 del art. 24 del Reglamento –R.G.I.T.–, ya que cabe la posibilidad de que la Inspección requiera al denunciante para que aclare o puntualice extremos de la denuncia". Continúa señalando el mencionado autor, que "...si a partir de la denuncia se produce alguna intervención del denunciante, ha de serlo porque por otras causas resulte obligado. La presentación de una denuncia no es otra cosa que la aportación de datos, desconocidos en el mejor de los casos, que pueden provocar la puesta en marcha del aparato inspector, momento a partir del cual ni la denuncia ni el denunciante tienen otro valor que el de un antecedente histórico externo"¹²³.

Por tanto cabe concluir que si opera cualesquier intervención del denunciante en el proceso, la misma no es en razón de la denuncia propiamente, sino por existir una obligación o bien, por el cumplimiento del deber de colaboración.

Se ha de indicar que en los deberes de información tributaria sobre terceros no existe el secreto de la identidad del sujeto llamado a cumplir tal deber, a diferencia de la denuncia, ya que como lo ha señalado el T.E.A.C. en su Resolución del 19 de octubre de 1988, el ordenamiento jurídico no exige "...que la identidad del denunciante haya de ser puesta necesariamente en conocimiento del denunciado, pudiendo en consecuencia la Administración tributaria mantener en secreto tal dato y evitar así que quien...acudió como colaborador del interés público...sufra los inconvenientes de una actuación en modo alguno reprobable... Esa confidencialidad...no podrá mantenerse en aquellos supuestos, ciertamente excepcionales, en que su aplicación pueda ocasionar al denunciado indefensión probada".

¹²³ Morillo Méndez A.: "Deberes de colaboración en el procedimiento de la Inspección de los Tributos: la intervención obligatoria y los terceros", en *Revista Impuestos*, II/1987, pág. 48-49.

5. POTESTAD DE INFORMACIÓN SOBRE TERCEROS, FUNCIÓN INSPECTORA Y GESTIÓN TRIBUTARIA

5.1. PLANTEAMIENTO

Las normas tributarias imponen a los contribuyentes un conjunto de deberes conducentes a proporcionar a la Administración el conocimiento de distintos hechos de la realidad que son relevantes de acuerdo con las leyes tributarias para la aplicación de los tributos, pudiendo consistir en datos o información que tienen relación con los tributos del propio sujeto pasivo así como de terceras personas.

La Administración tributaria tiene como función específica la aplicación de las leyes tributarias, por tanto, necesita conocer los hechos de la realidad que de acuerdo con tales normas generen los correspondientes efectos jurídicos del tributo. Tal función inspectora se concreta en un poder–deber de la Administración de averiguar los presupuestos de hecho que dan lugar a la aplicación de la norma tributaria¹²⁴, y la misma puede ser definida siguiendo a Herrera Molina, como "el poder–deber en virtud del cual la Administración investiga y comprueba el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios"¹²⁵.

Para el logro de tales objetivos –gestión, inspección, recaudación–, la Administración tributaria ha de llevar a efecto actuaciones de oficio que tienen como finalidad descubrir, así como comprobar los hechos tipificados por la ley, llegando a la verdad material de los mismos para que sirvan de presupuestos de la obligación tributaria¹²⁶, pero sin embargo, para llevar a cabo la efectiva y eficaz aplicación de las normas tributarias deben contar con la colaboración de los sujetos obligados, colaboración que se ha de prestar a la Administración tributaria de buena fe¹²⁷.

¹²⁴ Palao Taboada, C.: "La potestad de obtención de información...", ob. cit., pág. 135.

¹²⁵ Herrera Molina, P. M., en *La potestad de información tributaria sobre terceros*, ob. cit., pág. 38. Rosembuj, cuando habla del procedimiento lo señala como "...la forma que reviste la función tributaria, la actividad de gestión, liquidación y recaudación de la Administración", en *La gestión tributaria*, ediciones de la Universidad de Barcelona, 1983, pág. 5. Por su parte Sainz Moreno se manifiesta en contra de que el procedimiento tributario se exprese como función tributaria, en tal sentido señala "...puesto que la función es una responsabilidad, la responsabilidad de que el sistema financiero funcione bien... El gasto público sí es una función financiera, la actividad si es una función, pero no lo es, a mi juicio, ningún procedimiento fiscal: los procedimientos fiscales son instrumentos, no son funciones", en *Teoría del procedimiento fiscal*, Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Autónoma de Madrid, 1985, pág. 69.

¹²⁶ En tal sentido, Herrera Molina, P. M., en *La potestad de información tributaria sobre terceros*, ob. cit., pág. 39; Palao Taboada, C.: "La potestad de obtención de información...", ob. cit., pág. 127.

¹²⁷ Palao Taboada, C.: "La potestad de obtención de información...", ob. cit., pág. 127.

La obtención de los recursos económicos necesarios para el alcance de los objetivos que el interés público demanda requiere el buen funcionamiento del sistema tributario, en tal sentido, el cumplimiento sincero por parte de los sujetos pasivos del ordenamiento tributario, así como la actuación eficaz de la función inspectora ha de contar con un correcto equilibrio entre ambos¹²⁸, ya que un exceso por parte de la Administración en perseguir el fraude fiscal, puede provocar en el administrado una renuencia a colaborar, llegando en su caso a lesionar la buena fe.

Señala el artículo 35.2 de la L.G.T. que los sujetos pasivos están obligados "...a facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones y a proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible". Cuando sea el propio sujeto pasivo quien deba aportar la información necesaria referida a sí mismo, la buena fe exige de su parte el ejercicio de una colaboración leal, donde quede patente el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Herrera Molina señala que "Estos deberes despliegan eficacia aun cuando recaigan sobre personas que no hayan realizado el hecho imponible del tributo, pues esta circunstancia negativa sólo constará a la Administración una vez ejecutada su labor inspectora"¹²⁹.

La colaboración que presta en un momento dado tanto el sujeto pasivo de la obligación tributaria, como quien proporciona información sobre un tercero, no conlleva a que estos deban probar que no han realizado el hecho imponible, ya que como señala Palao Taboada, "No existe, pues, en el procedimiento de liquidación tributaria una carga de la prueba en sentido subjetivo (si aquel sobre el que ésta recae no aporta la prueba de los hechos constitutivos de su derecho nadie lo hará por él), sino en sentido objetivo o material; si los presupuestos fácticos de la imposición no resultan probados no puede aplicarse el tributo ("in dubio contra fiscum")¹³⁰.

Podemos concluir señalando que existen sujetos que por su posición, es decir, por sus relaciones económicas o financieras con otras personas, se les puede exigir

¹²⁸ Palao Taboada nos dice que se ha de tener en cuenta "el principio de la proporcionalidad de los medios en relación con los fines", en "La potestad de obtención de información...", ob. cit., pág. 133.

¹²⁹ Herrera Molina, P. M., en *La potestad de información tributaria sobre terceros*, ob. cit., pág. 40.

¹³⁰ Palao Taboada, C.: "La potestad de obtención de información...", ob. cit., pág. 135. En contra se pronuncia Pita Grandal, A. M.: "Introducción al estudio de la prueba en el procedimiento de gestión tributaria", en *R.E.D.F.*, núm. 54, 1987, pág. 265 y ss. Por su parte el Tribunal Constitucional en su Sentencia 110/1984, de 26 de noviembre (Aranzadi, R.T.C. 1.984\110), en su Fundamento Jurídico 2º considera que la actuación investigadora de la inspección va dirigida a verificar la conducta fiscal del contribuyente "...conducirá a obtener las pruebas, en su caso, de que el contribuyente ha defraudado al Fisco, pero es evidente que no

información tributaria sobre terceros, ya que como lo ha señalado el Tribunal Constitucional en su Sentencia 110/1984, de 26 de noviembre (Aranzadi, R.T.C. 1.984\110), en su Fundamento Jurídico 3º, "... y puedan prestar una ayuda relevante en esa tarea de alcanzar la equidad fiscal"¹³¹.

5.2. SUBSIDIARIEDAD DE LA INFORMACIÓN TRIBUTARIA SOBRE TERCEROS

La comunicación de datos fiscalmente relevantes a la Administración tributaria viene a ser el objeto propiamente del deber de información tributaria sobre terceros. La Administración crea el propio deber o bien dicta la norma de donde éste nace y controla su cumplimiento a través del ejercicio de la potestad de obtención de información tributaria de la cual es titular.

Como nos dice Palao Taboada, la Administración tributaria ejerce la potestad de información tributaria "...en el marco de un procedimiento concreto,...pero puede ser también independiente de todo procedimiento ya incoado, en cuyo caso tiene una entidad propia, por lo que no es reductible a aquélla, si bien su justificación o fundamento último se encuentra en la aplicación de las leyes tributarias"¹³². Con lo cual puede existir coincidencia en un momento dado entre el procedimiento mediante el cual la Administración solicita a un contribuyente el pago del tributo, y el ejercicio de la potestad de información tributaria, o bien, llevarse a cabo esta última de manera independiente sin que haya de por medio procedimiento alguno.

Podemos afirmar que el conocimiento de la realidad con relevancia tributaria corresponde a la Administración, la que ha de inspeccionar los hechos que configuran los presupuestos de aplicación de los tributos. En el procedimiento de gestión tributaria, la Administración debe perseguir la búsqueda de la verdad a través de la investigación de oficio, para el logro de tal fin, acude directamente a los sujetos interesados en el procedimiento de gestión ejerciendo las potestades que la ley le confiere.

Ahora bien, si la Administración no puede llegar por sí sola al conocimiento de los hechos que interesan para aplicar los tributos, o si los medios antes señalados resultan insuficientes, puede requerir que una persona determinada aporte la información que requiere sobre un tercero. En consecuencia, la Administración ha de acudir en ejercicio de la potestad de información tributaria en primer lugar, al sujeto

se le exige al contribuyente la difícil prueba de su inocencia. Lo único que se le impone es el deber de aportar los datos que puedan ayudar a la investigación".

¹³¹ Ver en tal sentido el Auto de 23 de julio de 1986, Fundamento jurídico 3º.

¹³² Palao Taboada, C.: "La potestad de obtención de información...", ob. cit., pág. 129.

pasivo de la obligación principal, esto es, el interesado en la gestión de los tributos¹³³, si le resulta insuficiente los datos e informes que obtiene por este medio, lo hará acudiendo subsidiariamente¹³⁴ al ejercicio de la potestad de información tributaria sobre terceros¹³⁵.

De este modo podemos decir que el deber de colaboración de terceros en el procedimiento de gestión viene a ser de manera subsidiaria, ya que la Administración se ha de dirigir contra el sujeto pasivo en primer término, realizando sobre él la investigación necesaria antes de solicitar la colaboración del tercero, quién debe mantener una posición al margen del procedimiento, y sólo tal colaboración tendrá lugar en casos excepcionales¹³⁶. Si la Administración no consigue obtener del sujeto pasivo los datos que requiere en ejercicio de la potestad inspectora, acudiría a solicitar de manera excepcional el deber de informar sobre terceros.

Sin embargo explica Ruiz García que, "El carácter subsidiario del deber de colaboración de terceros no debe entenderse en un sentido absoluto"¹³⁷, ya que como

¹³³ El artículo 24.1 del R.G.I.T. nos señala diversos supuestos de obligados tributarios:

- a) *Los sujetos pasivos de los tributos, lo sean como contribuyentes o como sustitutos.*
- b) *Los retenedores de cuotas tributarias a cuenta de cualquier tributo.*
- c) *La Sociedad dominante del grupo a los efectos del régimen de declaraciones consolidadas.*
- d) *Los responsables solidarios desde que sean requeridos por la Inspección para personarse en el procedimiento...*
- g) *Los sujetos infractores a que se refiere la letra f) del apartado 3 del artículo 77 de la Ley General Tributaria, desde que se inicien las actuaciones dirigidas a establecer su responsabilidad por las infracciones que hubieran podido cometer".*

¹³⁴ Respecto al carácter subsidiario del deber de colaboración de terceros, ha dicho Ruiz García, siguiendo a Hensel, "...que cuando la Administración tuviera objeciones a la declaración del sujeto pasivo debería dirigirse en primer lugar contra él mismo solicitándole las aclaraciones escritas u orales que creyera conveniente...; sólo si las actuaciones con el sujeto pasivo habían resultado infructuosas podía la Administración dirigirse a otras personas en solicitud de información", en *Secreto bancario y Hacienda pública*, ob. cit., pág. 93 y 95; también Palao Taboada, C.: "La potestad de obtención de información...", ob. cit., pág. 139.

¹³⁵ Palao Taboada nos señala que un "...presupuesto, de importancia fundamental, de la solicitud de información a un tercero es que ésta se haya requerido previamente al propio sujeto pasivo, y sólo se acuda al tercero cuando este requerimiento no dé resultado", en "La potestad de obtención de información...", ob. cit., pág. 139.

¹³⁶ En opinión de Herrera Molina, "...será preciso que haya resultado infructuoso el despliegue de la función inspectora sobre los interesados en el procedimiento de la gestión; que éste sea imposible por desconocerse la identidad de los sujetos que han desarrollado determinadas operaciones; o bien que exista una sospecha de que resultará inoperante exigir los datos a los propios sujetos que se investiga", lo que se puede derivar de la denuncia presentada contra un sujeto pasivo de no haber cumplido con sus obligaciones y deberes tributarios, correspondiendo en última instancia a la propia Inspección la decisión de bien acudir al propio sujeto pasivo para que le aporte los datos y documentación pertinente o por el contrario, acudir a un tercero para que sea éste que se los comunique, en *La potestad de información tributaria sobre terceros*, ob. cit., pág. 43-44.

¹³⁷ Ruiz García, J. R., quién agrega más adelante que "A diferencia de lo que sucede con los medio de pruebas procesales, los medios de comprobación utilizados en el procedimiento de gestión tributario carecen de un significado jurídico-formal preciso, atribuyéndoseles un mero valor informativo: La inaplicabilidad al procedimiento de gestión de normas estricta sobre la

se desprende del artículo 111.2 de la L.G.T. la información se podrá cumplir "con carácter general", esto es, sin ningún tipo de requerimiento previo¹³⁸.

Para Herrera Molina el carácter excepcional del deber de colaboración de terceros "...radica precisamente en que la información sólo se exige de modo general en los supuestos previstos por la ley, pero esto sería desvirtuar el concepto "excepcional". Además, el artículo 111.2 –de la L.G.T.– no contempla unas hipótesis tasadas, sino que contiene una habilitación genérica: "*Las obligaciones a que se refiere el apartado anterior deberán cumplirse, bien con carácter general, bien a requerimiento individualizado de los órganos competentes de la Administración tributaria, en la forma y plazos que reglamentariamente se determine*"¹³⁹.

Dado el carácter subsidiario del deber de colaboración, la Administración tan sólo puede requerir información de terceros cuando sospeche que existen datos que no han sido aportados por el sujeto pasivo; que sean relevantes de acuerdo con la norma tributaria para coadyuvar en la gestión y aplicación de los tributos. Este último principio, el de subsidiariedad del deber de información de terceros, sólo despliega eficacia cuando la información se exige de forma individualizada¹⁴⁰.

5.3. CONCEPTUALIZACIÓN DE LOS DEBERES DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA SOBRE TERCEROS

Los particulares que mantienen relaciones económicas, profesionales o financieras con terceras personas, se encuentran en posición de poder coadyuvar a la Administración en la obtención de los datos con trascendencia fiscal que le permitan el logro de su gestión, mediante el cumplimiento de los deberes de información.

Los deberes de información que tienen los particulares derivan de la simple pertenencia o sujeción al ente público que los solicita, sin necesidad de que éste tenga derecho subjetivo o de crédito sobre el sujeto obligado, lo que viene a constituir prestaciones de carácter público, en ausencia de relaciones voluntarias entre estos.

carga de la prueba conduce necesariamente a reconocer a la Administración tributaria un cierto margen de discrecionalidad en la elección de los medios de comprobación a aplicar en cada caso". *Secreto bancario y Hacienda pública*, ob. cit., pág. 96.

¹³⁸ Tenemos entre otros, la declaración anual de operaciones que deben presentar los empresarios y profesionales; los resúmenes anuales de retenciones.

¹³⁹ Herrera Molina, P. M., en *La potestad de información tributaria sobre terceros*, ob. cit., pág. 42.

¹⁴⁰ Herrera Molina, P. M., en *La potestad de información tributaria sobre terceros*, ob. cit., pág. 42. El artículo 12.1 del R.G.I.T. nos señala que "*Son actuaciones de obtención de información las que tienen por objeto el conocimiento por la Inspección de los Tributos de los datos o antecedentes de cualquier naturaleza que obren en poder de una persona o entidad y tengan trascendencia tributaria respecto de otras personas o Entidades distintas de aquella, sin que*

Tales deberes serán cumplidos por los particulares bien con carácter general, por así contemplarlo una ley de manera general, exigidos automáticamente tal como la normativa lo haya pautado, a aquellos que se encuentren en el supuesto de hecho señalado en la norma, no existiendo por tanto ninguna actuación administrativa que no sean las comunes de inspección y comprobación de los datos aportados; o a través de un requerimiento individualizado, mediante un acto administrativo que se dirige a un obligado para que le aporte los datos que sean necesarios.

El obligado a cumplir el deber de información ha de poner todos los medios a su alcance para el logro del mismo, en tal sentido ha de ejecutar actividades corporales o intelectuales que conlleva la recogida y tratamiento de la información, siendo por tanto, el deber de información una prestación de hacer.

Podemos concluir señalando que los deberes de información tributaria sobre terceros se pueden definir como aquellos vínculos jurídicos "ex lege" que se concretan sobre los particulares por su simple pertenencia o sujeción al ente público que lo solicita, bien con carácter general, bien por requerimiento individualizado, de aportar datos con trascendencia tributaria, por las específicas relaciones económicas, profesionales o financieras que el obligado mantiene con terceras personas, concretándose en una prestación personal de hacer que configura una auténtica prestación personal de carácter público¹⁴¹.

6. CONCLUSIONES

1) Con ocasión de la aplicación de los tributos por parte de la Administración tributaria, los administrados están llamados a cumplir para esta última, así como frente a otros administrados, un conjunto de prestaciones tributarias, derivadas de la realización del hecho imponible, que son objeto de obligaciones y deberes. Estos deberes constituyen una variada gama de relaciones y vínculos jurídicos, que no se agotan con el cumplimiento de la obligación tributaria propiamente dicha, los cuales se encuentran establecidos y regulados por las normas tributarias.

2) En el ámbito tributario, al igual que en las obligaciones en materia civil – artículo 1.088 del Código Civil–, el objeto de toda obligación vendría a estar conformado por las prestaciones que se han de llevar a cabo. Las mismas pueden consistir en un dar, un hacer, un no hacer o un soportar, correspondiendo en un dar

existiera obligación con carácter general de haberlos facilitado a la Administración Tributaria mediante las correspondientes declaraciones".

para el caso de los deberes tributarios de tipo obligacional y en un hacer, un no hacer o un soportar para los demás casos en la que nos encontramos frente a los deberes tributarios propiamente dichos.

3) El ordenamiento jurídico tributario ha centrado fundamentalmente su interés en el sujeto realizador del hecho imponible como generador de la obligación tributaria, no obstante, también se le debe prestar atención a los presupuestos de hecho que dan lugar a la existencia de otros deberes y obligaciones por parte de algunos sujetos, que si bien, pueden coincidir con el ejecutor del hecho imponible, también pueden referirse a otras personas, ya sean sujetos pasivos que en su carácter de sustitutos o responsables han de cumplir la obligación tributaria principal, ya sea a cargo de otros sujetos que nada tienen que ver con el cumplimiento de la obligación tributaria principal.

4) Los administrados, dada la relación de sujeción y pertenencia a los entes públicos, están llamados a cumplir una serie de deberes públicos de prestación, también denominados de colaboración.

Estos deberes públicos de prestación o de colaboración son exigidos por la Administración tributaria dada su posición de supremacía, los que se encuentran señalados en disposiciones normativas con rango de ley, que especifican cuales son los derechos y deberes, así como la forma en que se han de cumplir, y que tienen como fin último coadyuvar en las funciones que le han sido encomendadas en la gestión de los tributos.

5) Las normas tributarias crean vínculos que dan lugar al nacimiento de obligaciones y deberes tributarios. En cuanto a las obligaciones tenemos a la obligación tributaria principal propiamente dicha, que consiste en el pago de una suma de dinero; en cuanto a los deberes tributarios, nos encontramos que los mismos presentan el carácter de ser no pecuniario, ya que los mismos consisten en proporcionar información tributaria, bien sea por suministro o por captación, que vienen a ser instrumentos necesarios para la gestión tributaria, que recae no sólo sobre los sujetos de la obligación tributaria material o principal sino que también alcanza a cualesquiera otro administrado.

6) Los deberes de información tributaria se pueden cumplir de conformidad con el artículo 111.2 de la L.G.T., bien sea con carácter general o individual. Si dicho cumplimiento se hace por así establecerlo una norma jurídica con carácter general, no

¹⁴¹ Ver a Eserverri Martínez, E. y López Martínez, J.: en *Temas prácticos de Derecho Financiero*, ob. cit. pág. 520.

nos encontramos frente a un acto de ejecución, ya que no existe un acto administrativo previo que lo ordene, sin embargo, cuando la información tributaria se solicita a través de un requerimiento individualizado por parte de la Administración tributaria, donde solicita el cumplimiento de dichos deberes de información, estaríamos en este supuesto ante un acto de ejecución, dada la existencia previa de un acto administrativo que lo requiere.

7) La Administración tributaria viene a cumplir la función de averiguar, indagar los supuestos fácticos que configuran el hecho imponible. A esta potestad de obtención de información que ejerce la Administración existe como contrapartida un deber general de información por parte de los administrados que se convierten en obligaciones concretas, a través de normas de carácter general o bien mediante actos administrativos de requerimiento individualizado llevados a cabo por la misma Administración tributaria.

8) Al lado de las distintas formas de obtención de información tributaria sobre terceros, esto es, las que derivan de una disposición normativa de carácter general, o bien a través de actos administrativos, en donde la Administración toma la iniciativa, mediante requerimiento hechos de forma individual, se distingue una tercera forma de obtención de información de terceros con carácter individual, la cual viene a estar dada en primer lugar por la obtención directa sobre el tercero, y en segundo lugar por la obtención llevada a cabo con ocasión de actuaciones de inspección cerca de éste.

9) Los deberes de información tributaria sobre terceros por los que ciertas personas comunican a la Administración algunos datos que son necesarios en la aplicación de los tributos, no constituyen declaración tributaria propiamente dicha, ya que los administrados que así lo hiciesen, no tienen interés alguno en el procedimiento de comprobación o de liquidación en donde es útil la información aportada, dado que se ha hecho única y exclusivamente en razón de un simple deber de colaboración actuando como tercero para con la Administración. En la declaración tributaria, los datos aportados se refieren con carácter exclusivo al sujeto pasivo interesado en la misma, no obstante, puede que de manera incidental, de la información consignada se infiera algún dato relacionado con un tercero, pero siempre la declaración estará referida al administrado que la realiza.

10) Aún cuando los hechos no denunciados por parte de los administrados sean constitutivos de delitos contra la Hacienda Pública, no se les podrá aplicar sanción administrativa alguna, dado que la denuncia pública tiene carácter voluntario y el denunciante no tiene interés en el posible procedimiento administrativo que de lugar en razón de los datos aportados a través de la misma, ni podrá ser requerido para

ampliar los extremos de ella. Como regla general, la denuncia tributaria tiene carácter voluntario; se trata de un acto voluntario del administrado, lo que la diferencia del deber de información tributaria sobre terceros, dado que en éste último el administrado es sujeto del deber de facilitar información a la Administración Financiera.

11) La comunicación llevada a cabo por personas o Entidades del comienzo, modificación o bien el cese en el desarrollo de sus actividades empresariales o profesionales que desarrollen o vayan a desarrollar en territorio español, no se ha de identificar con el deber de informar que tienen los terceros, si bien, el cumplimiento de tales deberes censales, viene a coadyuvar a la Administración en la posterior entrega de los datos, informes o antecedentes que sean necesarios mediante el ejercicio de la potestad de información de que es titular.

12) El Número de Identificación Fiscal, se nos presenta como un dato de suma importancia para la Administración tributaria. El mismo le permite a la Administración llevar un control más adecuado sobre los contribuyentes, para poder inspeccionar los datos aportados en las declaraciones o facturas que realicen los sujetos pasivos, de manera que sirva de complemento entre éste y la información obtenida mediante otros deberes formales previstos en el Ordenamiento tributario a cargo de los administrados.

13) Los deberes contables y registrales al igual que los deberes de información tributaria sobre terceros, tienen como finalidad poner en conocimiento de la Administración tributaria datos o hechos con relevancia tributaria. Los administrados a través de los deberes contables y registrales cumplen una función informativa al poner en conocimiento de la Administración datos relevantes, esto es, sin que medie previo requerimiento, pero de no hacerlo, la Administración tributaria tiene la posibilidad de iniciar las actuaciones pertinentes con el fin de obtenerlos directamente.

14) En el procedimiento de gestión, la Administración tributaria se ha de dirigir en primer lugar contra el sujeto pasivo, realizando sobre él la investigación que sea necesaria, y sólo cuando no consiga obtener del sujeto pasivo los datos que requiere en ejercicio de la potestad inspectora, ha de solicitar el deber de información de terceros, quién debe mantener una posición al margen del procedimiento, y sólo tal colaboración tendrá lugar en casos excepcionales.

15) Estos deberes de información tributaria se pueden definir desde un punto de vista descriptivo, como aquel deber que tiene toda persona natural o jurídica, pública o privada, como manifestación concreta de un deber general de información,

el cual a su vez se encuentra englobado en una genérica categoría como es el deber de colaboración, y cuya razón hay que buscarla en ese deber que tienen todos de contribuir, por su simple pertenencia al ente público que los solicita, en aras de coadyuvar en las funciones que éste tienen encomendadas, que configura una prestación personal de carácter público. Los datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, serán aquellos que se deriven de las específicas relaciones económicas, profesionales o financieras que el sujeto llamada a cumplir con este deber tenga con terceras personas, sobre quienes surtirá efecto esta información objeto del deber. Este deber viene a estar contenido en una disposición normativa que lo señala con carácter general, en donde la Administración se encargará sólo de velar por su estricto cumplimiento y veracidad, o bien, el mismo se será necesario del ejercicio de un acto administrativo de requerimiento, estando en presencia de la denominada potestad de obtención de información.

CAPÍTULO III

NATURALEZA JURÍDICA DEL DEBER DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA SOBRE TERCEROS

1. INTRODUCCIÓN

La información tributaria sobre terceros es una figura jurídica que puede ser estudiada desde distintos puntos de vista:

- a) Desde la posición del sujeto llamado a prestar la información tributaria, estando en este caso frente al llamado deber de información, que consiste en comunicar datos fiscalmente relevantes a la Administración, pero que no constituye una declaración; y
- b) Desde la perspectiva del ente público que lo solicita, con lo cual estaríamos frente a la denominada por la doctrina, "potestad de obtención de información tributaria". En este caso, la Administración tributaria ejerce la potestad administrativa de crear dicho deber a través del requerimiento respectivo, así como regular su ejercicio.

En opinión de Palao Taboada, "...el deber y la potestad constituyen dos caras de una misma realidad jurídica..."¹⁴².

La naturaleza jurídica de esta figura se ha de considerar por otra parte, desde el punto de vista del principio de la buena fe, como garantía del crédito tributario, o bien, como una sanción indirecta.

2. DEBERES DE INFORMACIÓN Y DEBERES TRIBUTARIOS

Decíamos en apartados anteriores que los deberes de información tributaria sobre terceros, son aquellos deberes que tienen los particulares de proporcionar a la Administración tributaria los datos, informes y antecedentes con trascendencia tributaria para otras personas, derivada de las relaciones económicas, profesionales y financieras que tengan con éstos sujetos¹⁴³. Tales deberes surgen como consecuencia de los vínculos jurídicos impuestos a los administrados por la Administración, por tanto, se ha de analizar si dichos vínculos participan de los mismos datos que caracterizan a los deberes tributarios en sentido estricto, o bien, de las denominadas obligaciones tributarias.

Cuando ocurre incumplimiento de dichos deberes tributarios por parte de los administrados, la reacción del ordenamiento jurídico conlleva la imposición de una sanción, lo que la diferencia de las obligaciones tributarias, en donde el vínculo jurídico viene a ser de carácter patrimonial, el sujeto activo del tributo en la relación jurídica es

¹⁴² Palao Taboada, C.: "La potestad de obtención de información...", ob. cit., pág. 129.

¹⁴³ Ver el artículo 111.1 de la Ley General Tributaria.

titular de un verdadero derecho subjetivo frente al obligado y, en caso de incumplimiento, el ordenamiento jurídico le señala el pago de una indemnización.

Por tanto, cabe preguntarse si los deberes de información tributaria sobre terceros participan de las mismas características de los deberes tributarios en sentido estricto, o bien de las obligaciones tributarias. En tal sentido tenemos lo siguiente:

a) En los deberes tributarios, los particulares por la simple pertenencia a un ente público determinado deben cumplir con los denominados deberes jurídicos tributarios, pues son prestaciones en las que la intervención o no de la propia voluntad del particular tiene poca importancia. Los mismos tienen su fundamento en nexos jurídicos que los vincula de forma coactiva, en función de la relación general de sujeción del individuo al Estado. Es decir, la vinculación se justifica por la simple pertenencia de las personas a los entes públicos quien los solicita e impone¹⁴⁴ a través de un acto de autoridad¹⁴⁵, en el ejercicio del poder que detentan y, sin que se exhiba ningún derecho subjetivo o de crédito por parte de la Administración que haga nacer tal deber frente al particular¹⁴⁶.

¹⁴⁴ Fedele, A. considera por "prestación impuesta, a aquéllas prestaciones debidas por el particular, extraídas de las obligaciones en las que no intervienen la propia voluntad del mismo, ya que estas nacen, no de contratos ni negocios, sino de un acto de autoridad" en "Comentario al artículo 23 de la C. Italiana" *Commentario della Costituzione* T. II°, Rapporti Civili, Zanichelli, Bologna, 1978, pág. 30, citado por López Martínez, J.: *Los deberes de información tributaria*, ob. cit., pág. 208.

¹⁴⁵ Nos dice Soler Roch que en los deberes tributarios el particular obligado y la Administración se hallan conectados a través de los procedimientos de aplicación de los tributos y cuya conducta "...se manifiesta en un plano de supremacía (la Administración en el ejercicio de sus potestades) y subordinación (el particular en el cumplimiento de sus deberes). Esta sujeción, sin embargo, no reproduce el viejo esquema de la relación de poder, en la medida en que el ejercicio de las potestades administrativas se produce, precisamente, en cumplimiento de la ley y con sujeción a la misma, y tendiendo en cuenta por otra parte, que la defensa del administrado está garantizada por la posibilidad de revisar, en vía jurisdiccional, los actos administrativos dictados con ocasión del procedimiento tributario", en "Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes...", ob. cit., pág. 15, por su parte López Martínez, nos dice que "...el requerimiento de información es un acto administrativo con entidad propia que puede ser impugnado si no se ajusta al carácter reglado de la potestad", en *Los deberes de información tributaria*, ob. cit., pág. 208, cita 399; En este mismo sentido siguiendo a la doctrina alemana Sánchez Serrano nos señala que "...tal relación ha de entenderse según y conforme a los principios del Estado de Derecho o del Estado social de Derecho. Es decir, que de acuerdo con dichos principios son inconcebibles,...una sujeción ilimitada e incondicional del particular y un poder absoluto del Estado en orden al establecimiento de tales deberes. La creación, la exigencia y el cumplimiento de estos últimos deberán efectuarse a través de los oportunos cauces legales y jurídicos", en *La declaración tributaria*, ob. cit., pág. 22.

¹⁴⁶ Para Romano S., "...poder en sentido estricto (o potestad...) y derecho subjetivo estarían en el *commune genus* de los poderes en sentido amplio,...pero el primero se desenvolvería en una dirección o aspecto genérico, no tendría objetos singularmente determinados, no se resolvería en pretensiones hacia otros sujetos y, por tanto, no sería correlativo a obligaciones, mientras que el derecho subjetivo se desenvolvería siempre en una concreta y particular relación jurídica con una determinada cosa o frente a determinadas personas que, por el contrario, tendrían obligaciones correspondientes", en *Fragmentos de un Diccionario jurídico*, E.J.E.A.S.A, Buenos Aires, 1.964, pág. 299 y 300.

Los deberes de información tributaria sobre terceros participan de las mismas características señaladas, en consecuencia, tienen su fundamento jurídico en el artículo 111 y 112 de la L.G.T., con lo cual, se han de considerar como deberes públicos de prestación, en donde el Estado en ejercicio del poder de imperio establece el cumplimiento de prestaciones a los sujetos obligados frente a la Administración tributaria¹⁴⁷.

b) Tanto los vínculos que dan lugar a los deberes tributarios, como aquellos vínculos impuestos a los administrados para que proporcionen los datos, informes y antecedentes con trascendencia tributaria sobre terceras personas, nacen a través de la ley, o bien porque la misma habilita el ejercicio de potestades administrativas a cargo de la Administración tributaria, tal como se desprende del contenido del artículo 111.2 de la Ley General Tributaria.

Los deberes de información tributaria sobre terceros se materializan al realizar los particulares una serie de actividades tendentes a recoger, organizar, darles el tratamiento adecuado a los datos e informes que luego serán enviados a la Administración pública. Tales prestaciones son equiparables con el contenido de la prestación objeto de los deberes públicos de prestación, consistente en proporcionar al ente público solicitante bienes patrimoniales o actividades personales¹⁴⁸.

c) El cumplimiento de los deberes tributarios no tiene por finalidad la consecución, el aporte de medios económicos a la Administración tributaria, que por su parte no ejerce ningún derecho de crédito, cosa que sí ocurre con la obligación tributaria. Esta característica es aplicable al deber de información, dado que su finalidad no es otra que la de aportar los datos con trascendencia tributaria deducidas de las relaciones económicas, profesionales o financieras con terceros, porque así se lo señale la ley o se lo exige la Administración, sin que medie aporte económico alguno.

Los deberes públicos de prestación tienen como fin el coadyuvar al Estado o ente público solicitante, en el logro de la satisfacción de las necesidades colectivas que debe proveer. Los deberes de información tributaria sobre terceros están llamados a cumplir ese mismo fin, que no es otro que el de garantizar la eficacia y eficiencia del Sistema Tributario.

¹⁴⁷ Ver a Eserverri Martínez, E. y López Martínez, J.: en *Temas prácticos de Derecho Financiero*, ob. cit. pág. 514-515.

¹⁴⁸ Alessi, R. en *Principi di diritto amministrativo* II°, Giuffré, Milán, 1966, pág. 647, citado por Sánchez Serrano, L., en *La declaración tributaria*, ob. cit., pág. 20.

d) El incumplimiento del deber tributario conlleva a la "transgresión de un derecho objetivo"¹⁴⁹, con lo cual podemos señalar y dado que la Administración tributaria no ejerce ningún derecho subjetivo de crédito frente al particular, que en caso de incumplimiento del deber tributario, la reacción prevista por el ordenamiento jurídico es de tipo sancionador. Las sanciones se encuentran calificadas como infracciones simples, y están contenidas en los artículos 83.3.g), 83.6 y 78.1.e) de la Ley General Tributaria.

En contraposición, cuando nos encontramos ante el incumplimiento de obligaciones tributarias, ese incumplimiento implica una lesión del interés subjetivo o derecho de crédito, "...generando en el acreedor el derecho y en el deudor la obligación de resarcir y compensar los daños causados"¹⁵⁰, lo cual implica una reacción de tipo indemnizatorio, que, en su caso, se sumaría a la reacción sancionadora.

Podemos concluir señalando que los deberes de información tributaria sobre terceros comparten las características antes señaladas para los deberes tributarios en sentido estricto, esto es:

- a) Situación abstracta de sumisión en que se encuentran los particulares llamados a dar cumplimiento a los deberes de información;
- b) El procedimiento para hacerlos exigibles nace de la Ley, o bien por habilitación que recae directamente sobre la Administración tributaria;
- c) No tiene por finalidad el aporte de medios económicos a la Administración tributaria;
- d) La reacción del ordenamiento jurídico ante su incumplimiento es de tipo sancionador.

¹⁴⁹ Soler Roch, M. T.: "Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes...", ob. cit., pág. 13.

¹⁵⁰ Ferreiro Lapatza, J.J., *Curso de Derecho Financiero Español*, 20° ed., vol. I, ob. cit. pág. 447.

3. LA BUENA FE EN LA INFORMACIÓN TRIBUTARIA SOBRE TERCEROS

3.1. LA BUENA FE EN EL DERECHO TRIBUTARIO

La buena fe es una figura jurídica que nace en el derecho privado, en donde tiene plena aplicación, sin embargo se ha de constatar si dicha figura jurídica tiene eficacia de igual modo en materia tributaria y como influye en la información tributaria sobre terceros.

El principio de buena fe es completamente extraño en el Derecho tributario según el criterio mantenido por una parte de la doctrina italiana¹⁵¹. Al respecto señalan que los vínculos jurídicos que dan lugar a la obligación tributaria y a la obligación civil son esencialmente diversos, con lo cual tenemos, de acuerdo con los criterios sustentados, lo siguiente:

En la obligación tributaria:

- a) La buena fe no representa ninguna función, ya que la Administración ejerce la potestad atribuida de autotutela;
- b) El debido cumplimiento de la obligación tributaria se encuentra garantizada por una serie de deberes de los particulares y de potestades a cargo de la Administración lo que da lugar a que la buena fe no tenga el peso debido en la aplicación de los tributos¹⁵²; y
- c) Dada la supremacía en que se encuentra la Administración frente al particular, ello da lugar a que el principio de buena fe se excluya y no sea aplicado en el Derecho Tributario.

Otra parte de la doctrina italiana se pronuncia en sentido inverso al expuesto antes. Así, Benatti¹⁵³ considera que los argumentos indicados antes no son suficientes para descartar la relevancia de la buena fe en el Derecho tributario, ya que como señala, "la autotutela de la Administración tributaria no es una potestad ilimitada. La lealtad¹⁵⁴ debe presidir el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios y su exigencia por la Hacienda pública".

¹⁵¹ En este sentido seguiremos los criterios que se encuentran en la obra de Herrera Molina, P. M.: En *la potestad de información tributaria sobre terceros*, ob. cit., pág. 47.

¹⁵² Afirmación que corresponde a Micheli, G. A., y Tremonti, G. en "Voz Obligazioni" (dir. Trib.) Enc. Dir., XXIX, Milán, 1979, pág. 447, citado por Herrera Molina, P. M.: En *la potestad de información tributaria sobre terceros*, ob. cit., pág. 47.

¹⁵³ Benatti, F.: "Principio di buona fede e obbligazione tributaria", en *Bollettino tributario*, 1986/12, pág. 947, citado por Herrera Molina, P. M.: En *la potestad de información tributaria sobre terceros*, ob. cit., pág. 47.

¹⁵⁴ Para Kornprobst, E., *La notion di bonne foi: Application au Droit fiscal français*, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, Paris, 1980, Tercera parte, pág. 290 y ss., citado por Palao Taboada, C.: "La potestad de obtención de información...", ob. cit., pág. 127, nota 2,

La aplicación del principio de buena fe en el ordenamiento tributario español no ofrece duda alguna. En este sentido se ha pronunciado la doctrina cuando considera que la obligación tributaria y la obligación civil no se diferencian en razón de su naturaleza, ya que como indica Sainz de Bujanda, "en la situación jurídica pasiva derivada de la realización del hecho imponible concurren todas las notas mencionadas por los civilistas como propias de las obligaciones, lo que revela que se trata de una verdadera obligación"¹⁵⁵.

Por su parte, la Ley General Tributaria en su artículo 9.2 reconoce como normas supletorias en la aplicación de los tributos a "*las disposiciones generales del Derecho administrativo y los preceptos del Derecho común*". En este sentido encontramos en el Código civil en su artículo 1.107 que las obligaciones se han de regir en su cumplimiento por el principio de buena fe.

Dado que la potestad de información tributaria, como ya se ha señalado, tiene como función aportar datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, la misma se diferencia sustancialmente de la obligación tributaria, cuyo principal fin es aportar a la Administración sumas de dinero. Por tanto, si el principio de buena fe es aplicable a la obligación tributaria, cabría preguntarse si la misma ¿sería también aplicable a los deberes de información dada su diferencia sustancial?

Consideramos que la respuesta a la pregunta anterior es afirmativa, pues el Código Civil, al actuar como norma supletoria del Derecho tributario, implica que se ha de considerar el principio de buena fe aplicable a la obligación tributaria, y como consecuencia con efecto y aplicación en los deberes, teniendo dentro de los mismos a los de información tributaria que han de cumplir igualmente los particulares, así como en las potestades de información que ejerce la Administración para llevar a cabo la aplicación de los tributos. En tal sentido traemos a colación la opinión de Herrera Molina, quién señala que "Para el actuar de la Administración resulta irrelevante pretender que el principio de buena fe afecta al crédito tributario si no extiende también sus efectos sobre las funciones encaminadas a dar efectividad a la obligación tributaria material"¹⁵⁶.

La Constitución española consagra los principios de seguridad jurídica, la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos –artículo 9.3–, el sometimiento

considera que "uno de los aspectos de la buena fe en el Derecho fiscal consiste en la lealtad del contribuyente en sus relaciones con la Administración, que se manifiesta en el adecuado cumplimiento por aquél de sus deberes de información a ésta".

¹⁵⁵ Sainz de Bujanda, F.: *Sistema de Derecho financiero*, I, vol. Segundo, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985, pág. 154 y 155.

de la Administración Pública a los intereses generales –artículo 103.1–, en donde se encuentra patente el principio de buena fe en el logro efectivo de tales objetivos, de allí que la Administración debe desplegar buena fe y lealtad en su actuación para llevar a cabo la finalidad que persigue en la gestión de los tributos.

Esta lealtad y buena fe se manifiestan en nuestra opinión, por ejemplo en las actuaciones que realiza la Administración al llevar a cabo la gestión de los tributos. En ella efectúa de conformidad con lo indicado en el artículo 7.2 del R.G.I.T. la puesta en conocimiento de los interesados y demás público en general las razones y motivos de sus actuaciones inspectoras, informándoles *"...tanto de sus derechos como acerca de sus deberes tributarios y de la conducta que deben seguir en sus relaciones con la Administración, para facilitarles el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, apoyando sus razones con textos legales"*.

En consecuencia, como contrapartida de la lealtad desplegada por parte de la Administración tributaria, se considera que los administrados han de tener la misma reciprocidad –buena fe– en la oportunidad de llevar a cabo el cumplimiento de los deberes de información tributaria, ya que, como manifiesta Palao Taboada, sin la participación y colaboración de los particulares la Administración lo tendría mucho más difícil, dándose el caso muchas veces de *"...nunca llegar por sí sola al conocimiento de los datos de hecho que interesan para aplicar el Derecho tributario más que en una pequeña parte, ya que tales datos la mayoría de las veces no se manifiestan externamente, sino que pertenecen a la esfera privada de los particulares, o, aunque tengan una manifestación exteriormente visible..., costaría mucho tiempo y esfuerzo su captación sistemática"*¹⁵⁷.

Por su parte el Real Decreto 1.930/1.998, de 11 de septiembre (B.O.E. 12-9-1.998), que desarrolla el régimen sancionador tributario (Aranzadi, R.C.L. 1.998\2.285), considera en la imposición de las sanciones tributarias de conformidad con el artículo 3º la presunción de buena fe en las actuaciones realizadas por parte de los contribuyentes, correspondiendo a la Administración tributaria la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias.

3.2. LOS DEBERES DE INFORMACIÓN Y EL PRINCIPIO DE BUENA FE

A) INTRODUCCIÓN

¹⁵⁶ Herrera Molina, P. M.: En *la potestad de información tributaria sobre terceros*, ob. cit., pág. 48.

¹⁵⁷ Palao Taboada, C.: "La potestad de obtención de información...", ob. cit., pág. 127.

Como ya se ha señalado con anterioridad, los sujetos pasivos de la obligación tributaria están llamados a dar cumplimiento de sus deberes de información, pero la información que suministren debe estar precedida de la buena fe, de que los datos que aportan sean veraces.

En la información tributaria sobre terceros, los administrados también han de tener en cuenta la buena fe al proporcionar los datos que le requiera la Administración. Ésta, por su parte debería considerar que ha de dirigirse primero al sujeto pasivo de la obligación tributaria, y sólo si resulta infructuosa tal diligencia por negativa del mismo o porque aprecie mala fe, podrá exigir la información a un tercero.

B) OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN CON CARÁCTER GENERAL

La lealtad y la buena fe, son dos elementos que debe tener en cuenta el sujeto pasivo obligado al pago del tributo en el sentido de que, los datos que aporta a la Administración tributaria sobre el hecho imponible, sean exactos y veraces. De lo contrario y ante una manifestación por parte del sujeto pasivo que tenga como fin ocultar información, se pone en marcha el mecanismo de investigación de la Inspección, como medio de defensa ante la mala fe desplegada por el contribuyente.

Para el caso de la información tributaria sobre terceros, la Administración tributaria puede solicitar a los particulares información con carácter general, lo cual constituye para la Administración un mecanismo de defensa frente a la mala fe de quienes oculten información sobre la realización del hecho imponible.

No obstante en la oportunidad de aplicar las sanciones que sean pertinentes por la omisión de información, se ha de tener en cuenta la buena fe en las actuaciones llevadas a cabo por el contribuyente como una presunción previa, quedando a cargo de la Administración tributaria la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias¹⁵⁸.

C) LA OBTENCIÓN MEDIANTE EL REQUERIMIENTO INDIVIDUALIZADO

El respeto al principio de subsidiariedad que ha de regir la potestad de información tributaria, nos lleva a señalar que la Administración tributaria se ha de dirigir en primer término al interesado, esto es, al sujeto pasivo obligado al pago del tributo, y en el caso de que éste se niegue o dé información falsa se ha de recurrir a

¹⁵⁸ El Artículo 3º del Real Decreto 1.930/1998, de 11 de septiembre (B.O.E. 12-9-1.998), que desarrolla el régimen sancionador tributario (Aranzadi, R.C.L. 1.998\2.285), señala "*Presunción de buena fe*."

1. *La actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe.*

un tercero para que las proporcione. La información falsa a la que nos referimos es evidenciada por ejemplo, al no aportar las pruebas o documentos contables –artículo 14.f) del Real Decreto 2.631/1.985, de 18 de diciembre (B.O.E. 18-1-1.986), que aprueba el Procedimiento para Sancionar las Infracciones Tributarias (Aranzadi, R.C. L. 1.986\176)– y hace que tal negativa impulse a la Administración a obtener la información de otras personas.

Por otra parte, si la Administración tributaria tiene sospechas fundadas¹⁵⁹ de que el sujeto pasivo principal de la obligación la ha defraudado, puede dirigirse a un tercero en busca de la información que le sirva de prueba de tales hechos. La normativa tributaria alemana se refiere a dicho asunto cuando en su Ordenanza Tributaria Alemana en su Epígrafe 93.1, señala que *"Los interesados y otras personas están obligadas a suministrar a la autoridad financiera las informaciones necesarias para la fijación de un hecho relevante para la imposición...Solamente se requerirá información de personas distintas de los interesados cuando el esclarecimiento de los hechos por éstos no logre su fin o no permita esperar resultado alguno"*¹⁶⁰.

La existencia de una sospecha fundada de que se ha defraudado no podrá ser comprobada, salvo en los casos en que se lleve a cabo la entrada en el domicilio del informante, para lo cual se ha de obtener la previa autorización judicial, o bien, en el caso de información sobre las cuentas bancarias. En este último caso existirá control de tipo administrativo sobre el inspector actuante.

Obviamente se ha de señalar que el requerimiento de información se puede recurrir ante los Tribunales Económico–Administrativo, o ante los Tribunales de la jurisdicción contenciosa, quienes están llamados a resolver sobre la procedencia o no del requerimiento de información.

El problema que se presenta para el sujeto pasivo de la obligación es que sería el tercero a quién se le ha solicitado la información, el que debe recurrir, pero al no tener ningún interés, dado que tal información no tiene trascendencia tributaria para él, de ordinario no lo hará. El sujeto pasivo tendrá la oportunidad de recurrir tal solicitud en el supuesto de información tributaria sobre cuentas bancarias, en las que se le notificará sobre la información solicitada.

2. *Corresponde a la Administración tributaria la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias".*

¹⁵⁹ No obstante, la existencia de una sospecha fundada no es requisito esencial para que la Administración requiera información tributaria sobre terceros, dado que lo podrá hacer en cualquier oportunidad que lo crea conveniente.

¹⁶⁰ *Ordenanza Tributaria Alemana*, del 16 de marzo de 1976, traducción de C. Palao Taboada, I.E.F., Madrid, 1980, pág. 100.

4. PETICIÓN DE DATOS A UN TERCERO COMO SANCIÓN INDIRECTA

La violación de normas tributarias calificadas como infracciones administrativas, traen como resultado la aplicación de sanciones, lo que las diferencia de los delitos en donde está previsto la imposición de penas privativas de la libertad por su carácter criminalizado¹⁶¹. Siguiendo a Sainz de Bujanda podemos decir que sanción es la reacción que contempla el ordenamiento jurídico ante una infracción o violación del mismo¹⁶².

Para Sainz de Bujanda la sanción considerada en su sentido técnico viene a ser la providencia que se toma para castigar una infracción no criminalizada. Igualmente considera que la sanción penal "no se impone para compeler al infractor al cumplimiento de una obligación o de un deber conculcado...", agregando más adelante que la misma no es sino para "reparar un daño ideal o inmaterial: el que se perpetra por la simple violación o transgresión de ciertas normas del ordenamiento jurídico"¹⁶³.

Ahora bien, en este caso interesa dilucidar el aspecto referido a si el suministro de información por parte de terceros podría considerarse como una sanción indirecta. Para ello es menester que revisemos la doctrina.

Una parte de la doctrina italiana, entre los que tenemos a Merlino, considera el suministro de información por parte de terceros, como lo son las entidades bancarias, bien con carácter general o bien a requerimiento individualizado de la Administración como "sanciones indirectas"¹⁶⁴.

En opinión de Ruiz García, "El deber de colaboración de las entidades bancarias y crediticias constituye un medio de comprobación y como tal debe ser estudiado", agregando más adelante que "la colaboración de las citadas entidades no tiene...carácter sancionador", no obstante considera que la opinión de Merlino se fundamenta en la "...regulación del ordenamiento positivo italiano que permite la colaboración de las citadas entidades sólo en supuestos tasados que guarden una estrecha relación con los constitutivos de infracciones"¹⁶⁵.

¹⁶¹ Martín Queralt, J., y otros en *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit., pág. 502.

¹⁶² Sainz de Bujanda, F.: *Sistema de Derecho financiero*, I, vol. Segundo, ob. cit., pág. 616. Ver además *Notas de Derecho financiero*, Tomo I, Vol. III, publicado por el servicio de publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad de Madrid, Madrid, 1975, pág. 418 y ss; Martín Queralt, J., y otros en *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit., pág. 512.

¹⁶³ Sainz de Bujanda, F.: *Sistema de Derecho financiero*, I, vol. Segundo, ob. cit., pág. 619.

¹⁶⁴ Merlino, R.: *Le infrazioni alle imposte dirette*, Giuffrè, Milán, 1980, pág. 466, citado por Ruiz García, J. R.: *Secreto bancario y Hacienda pública*, ob. cit., pág. 22, nota 11.

¹⁶⁵ Ruiz García, J. R.: *Secreto bancario y Hacienda pública*, ob. cit., pág. 22 y 23, nota 11.

Por otra parte, Pistone señala que la información que se solicita a las entidades bancarias puede ser requerida por la denominada Guardia de Finanzas cuando tengan conocimiento de la existencia de un delito¹⁶⁶.

En el Derecho alemán, según algunos autores entre los que encontramos a Hensel, la Administración tributaria se ha de dirigir a los terceros en busca de información cuando considere que se ha llevado a cabo una disminución en los ingresos tributarios, bien a través de una defraudación tributaria o de otra forma contraria a Derecho¹⁶⁷. El recurso de la colaboración de terceros requiere que existan hechos comprobados de que hay una disminución de la deuda tributaria, elementos que determinen tal hipótesis y que lleven a la Administración al convencimiento de la tipificación del hecho imponible¹⁶⁸.

En opinión de Herrera Molina, "...estas modalidades de información no constituyen sanciones indirectas, sino consecuencias del carácter subordinado de la potestad de información a otras facultades y deberes tributarios (comprobación, recaudación en vía ejecutiva, deber de operar con el número de identificación fiscal)"¹⁶⁹.

De seguirse la teoría de Merlino, en el Derecho tributario español, las actuaciones de obtención de información acerca de las personas o Entidades dedicadas al tráfico bancario o crediticio contemplado en el ordenamiento jurídico – artículo 38.8 del R.G.I.T.–, podrían ser consideradas como sanciones indirectas que tienen como finalidad castigar la falta de colaboración del sujeto pasivo de la obligación tributaria.

No obstante, del contenido del artículo 38.8 del R.G.I.T.¹⁷⁰ no se desprende que exista sanción alguna que pudiese afectar al sujeto pasivo de la obligación tributaria,

¹⁶⁶ Pistone, A.: *L'ordinamento tributario, I, Lezioni di diritto tributario*, Cedam, Padua, 1986, pág. 565, citado por Herrera Molina, P. M.: En *la potestad de información tributaria sobre terceros*, ob. cit., pág. 53.

¹⁶⁷ Hensel A.: "Die Auskunftspflichten Dritter (insbesondere der Bankinstitute) im Rahmen des § 201 AO (n.F)", *Steuer und Wirtschaft*, 1932, I, Sp. 1367, citado por Ruiz García, J. R.: *Secreto bancario y Hacienda pública*, ob. cit., pág. 97 y 98, nota 32.

¹⁶⁸ Hoffmann-Riem, W.: *Steuerermittlung und Bankgeheimnis*, págs. 136-137, citado por Ruiz García, J. R.: *Secreto bancario y Hacienda pública*, ob. cit., pág. 98..

¹⁶⁹ Herrera Molina, P. M.: En *la potestad de información tributaria sobre terceros*, ob. cit., pág. 55.

¹⁷⁰ El artículo 38.8 del R.G.I.T. nos dice que "La Inspección de los Tributos podrá solicitar de los interesados la aportación de certificaciones o extractos de las personas o Entidades de carácter financiero con las que operen, cuando sean necesarios para probar o justificar los hechos consignados en sus declaraciones tributarias. Si los interesados no atendiesen este requerimiento, podrá procederse a solicitar la información de la persona o entidad correspondiente...".

por cuanto lo que contempla no es una sanción, sino una medida para obtener información de un tercero ajeno al sujeto pasivo del tributo.

Trasladar lo anteriormente señalado a la información tributaria sobre terceros, nos llevaría a considerar que la potestad que ejerce la Administración en tal sentido no constituye una sanción ni directa ni indirecta contra el sujeto pasivo, en consecuencia sería ajeno a la misma el reconocimiento de las garantías que señala la Constitución española en su artículo 24.

La obtención de información por parte de la Administración tributaria a cargo de las entidades bancarias, no ha de tomarse como un castigo infringido al sujeto pasivo principal y esencial de la obligación tributaria, por no aportar los datos que se le requiera, sino que constituye para la Administración una medida efectiva para la obtención de estos datos e informes¹⁷¹. En consecuencia, este requerimiento hecho a un tercero no constituye una sanción al sujeto pasivo por su negativa a aportarlos él mismo, ya que la infracción en que pueda incurrir, se encuentra contemplada en los artículos 78.1. y 83.3.) de la L.G.T. y castigada mediante una sanción de tipo económico¹⁷².

5. DEBERES DE INFORMACIÓN SOBRE TERCEROS COMO SITUACIÓN JURÍDICA PASIVA

5.1. COMO DELIMITACIÓN DE UN DEBER GENERAL DE ACATAMIENTO

Recordemos que la redacción del artículo 111.1. llevada a cabo en su oportunidad por la Ley 230/1.963, de 28 de diciembre (B.O.E. 31-12.1.963) que sancionó la Ley General Tributaria (Aranzadi, R.C.L. 1.963\2.490), establecía que

¹⁷¹ El Tribunal Constitucional en su Sentencia 110/1.984, de 26 de noviembre (Aranzadi, R.T.C. 1.984\110), en su Fundamento Jurídico segundo señala que "...La Inspección va dirigida a verificar la conducta fiscal del contribuyente y, en particular, a constatar la veracidad de sus declaraciones a la Hacienda Pública. Esa actividad investigadora conducirá a obtener las pruebas, en su caso, de que el contribuyente ha defraudado al Fisco, pero es evidente que no se le exige al contribuyente la difícil prueba de su inocencia. Lo único que se le impone es el deber de aportar los datos que puedan ayudar a la investigación" agregando más adelante que "si no los aporta voluntariamente, se pedirán directamente a las Entidades de crédito".

¹⁷² Ahora bien, estamos en presencia de sanciones propiamente dichas cuando por ejemplo observamos la hipótesis del artículo 83.3.g) de la L.G.T., estableciendo que se sancionará con multa de 25.000 a 1.000.000 de pesetas la infracción consistente en "*La falta de aportación de pruebas y documentos contables requeridos por la Administración tributaria o la negativa a su exhibición*". También tenemos la hipótesis contemplada en el artículo 83.6 de la L.G.T. cuando señala que "*Quienes en sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria no utilicen o faciliten el número de identificación fiscal en la forma prevista reglamentariamente*", cometen una infracción tributaria simple de acuerdo con el artículo 78.1.e). Además, del mismo artículo 83.6, aparte último, de la L.G.T., se desprende que las entidades de crédito deberán presentar declaraciones o comunicaciones acerca de las cuentas u otras operaciones en donde el número de identificación fiscal no ha sido facilitado por su titular.

"*Toda persona natural o jurídica, privada o pública, por simple deber de colaboración con la Administración, estará obligada, a requerimiento de ésta, a proporcionar toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria y deducidos de sus relaciones económicas con otras personas*". Hay que hacer notar que esta redacción –que fue modificada por la Ley 10/1.985, del 26 de abril (B.O.E. 27-4-1.985), de reforma de la Ley General Tributaria (Aranzadi, R.C.L. 1.985\968)– hacía referencia a un "...*simple deber de colaboración con la Administración...*"¹⁷³, lo que daba lugar a pensar en la existencia de un deber general de colaboración de manera indeterminada, sin que la ley concretase los deberes y potestades tributarias.

Los deberes de procurar información a la Administración tributaria no constituyen una obligación general de sujeción a todos los mandatos que surjan de ésta última, ya que, configurada de este modo tal obligación sería atentatoria a los más elementales principios del Estado de Derecho, resultando inútil en consecuencia, tener que precisar los deberes que nacen de determinados supuestos¹⁷⁴.

No obstante, aún cuando los deberes de aportar información tributaria sobre terceros son subsumibles en el grupo de los deberes de colaboración en sentido amplio¹⁷⁵, se ha de delimitar este deber general de colaboración, para no considerar que el mismo puede existir sin que la ley señale los concretos deberes y potestades tributarias. Como nos dice Herrera Molina, "en los supuestos previstos por el antiguo artículo 111.1 L.G.T., los deberes surgen cuando se efectúa el requerimiento (antes sólo existe una sujeción genérica a la potestad administrativa)"¹⁷⁶.

Estos criterios que establecen la necesidad de delimitar el deber general de colaboración son los que motivan el apartado 3 del artículo 31.1 de la C.E. en donde nos reitera que "*Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley*".

¹⁷³ La mención del deber de colaboración se suprimió con la reforma llevada a cabo por la Ley 10/1.985, de 26 de abril (B.O.E. 27-4-1.985), de modificación parcial de la Ley General Tributaria (Aranzadi, R.C.L. 1.985\968).

¹⁷⁴ En este sentido podemos ver la posición de Hensel, cuando considera que las obligaciones de Derecho tributario administrativo –en las que cabe incluir a las de procurar información tributaria– no se han de tener como manifestación de una obligación general de obediencia a los mandatos de la Administración tributaria, ya que tales obligaciones violarían los principios del Estado de Derecho, no siendo necesario, la definición de los deberes que surgen de presupuestos concretos. En *Diritto Tributario*. Giuffré, Milano, 1956, citado por Herrera Molina, P. M.: En *la potestad de información tributaria sobre terceros*, ob. cit., pág. 55 y 57.

¹⁷⁵ Ver en este sentido a Sánchez Serrano, L.: en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, ob. cit., pág. 139; Palao Taboada, C.: en "La potestad de obtención de información...", ob. cit., pág. 127; Tipke, *Steuerrecht*, 10° ed., O. Schmidt, Colonia, 1985, págs 570 ss., citado por Palao Taboada, C.: "La potestad de obtención de información...", ob. cit., pág. 127; López Martínez, J.: *Los deberes de información tributaria*, ob. cit., pág. 23.

¹⁷⁶ Herrera Molina, P. M.: *la potestad de información tributaria sobre terceros*, ob. cit., pág. 57, nota 113.

El Tribunal Constitucional en su Sentencia 76/1.990, del 26 de abril (Aranzadi, R.T.C. 1.990\76), Fundamento Jurídico 3º, afirma con relación al deber de contribuir, que el mismo es "una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos...". No obstante, el legislador ha de habilitar mediante las normas jurídicas correspondientes tal como lo señala la misma Sentencia "las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias".

Se reitera en el contenido de la anterior Sentencia del Tribunal Constitucional, que si bien los administrados se encuentran en una situación de sujeción con respecto a la Administración, subordinados a sus mandatos y al acatamiento del cumplimiento de los deberes de información, ésta se ha de llevar a cabo a través de reglas claras, de normas jurídicas que indiquen la oportunidad y extensión de dichos deberes.

5.2. DEBERES DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA SOBRE TERCEROS COMO DEBERES PÚBLICOS DE PRESTACIÓN PERSONAL Y MANIFESTACIÓN DEL DEBER DE CONTRIBUIR

Siguiendo a Casado Ollero podemos decir que "Los deberes administrativos de prestación pueden, en modo descriptivo, considerarse como aquellas situaciones jurídicas impuestas a los particulares y en virtud de los cuales éstos resultan coactivamente impelidos a efectuar aquellas actividades personales que le son exigidas por la Administración para el desempeño de una función pública"¹⁷⁷, con lo cual, de acuerdo con este autor, podemos incluir a los deberes de información tributaria sobre terceros dentro de esa categoría de deberes públicos a que están llamados los particulares, de coadyuvar con su intervención a que la Administración pueda conseguir el fin propuesto en la gestión tributaria, la cual constituye una función pública¹⁷⁸.

¹⁷⁷ Casado Ollero, G.: "La colaboración con la Administración tributaria...", ob. cit., pág. 158, nota 24.

¹⁷⁸ Siguiendo la definición dada por Lucifredi de los deberes de prestación, Serrano Guirado, señala que "son deberes administrativos de prestación aquellas obligaciones jurídicas de los particulares en fuerza de las cuales éstos, independientemente de específicas relaciones voluntarias con los entes públicos, son coactivamente impelidos a proporcionar aquellos bienes patrimoniales y aquellas actividades personales que a los entes son necesarios para la satisfacción de las necesidades colectivas a las que deben proveer", en *Le prestazioni obbligatorie in natura dei privati alle pubbliche amministrazioni, I Teoría Generale*, citado por Serrano Guirado, E.: "El deber fiscal en el panorama de los deberes cívicos y sociales", ob. cit., pág. 243. En los mismos términos podemos ver la definición que sobre los deberes públicos o administrativos de prestación da Alessi, R., cuando nos dice que son "aquellos deberes

Las prestaciones tributarias constituyen en general el conjunto de obligaciones y deberes consistentes en un dar –dinero o cosas– y prestaciones de hacer o soportar –de actividades–, que el administrado ha de satisfacer a la Administración Tributaria con motivo de la aplicación de los tributos. Prestaciones de dar, que corresponden a prestaciones patrimoniales, que tienen como resultado una disminución de tipo patrimonial y, prestaciones de hacer o soportar, que se refiere a prestaciones personales, entre las que tenemos a los deberes de información tributaria sobre terceros, en las cuales supone por parte del particular la realización de un conjunto de actividades que conllevan aparejado un esfuerzo de tipo personal¹⁷⁹.

En las prestaciones de dar, el sujeto pasivo de la obligación viene constreñido a entregar a la Administración tributaria cosas propias, representadas por dinero o bienes en especie. El objeto de la obligación tributaria principal y de las demás obligaciones patrimoniales señaladas en el artículo 58 de la L.G.T., se encuentra constituido por esas prestaciones de dar del sujeto pasivo, concretamente de dar dinero a título de tributo.

Por su parte, en las prestaciones de actividad o prestaciones personales, a diferencia de las prestaciones de dar, las mismas consisten en un hacer puesto al servicio de la Administración y llevado a cabo al recoger, organizar y darles el tratamiento adecuado a la información, lo que implica una actividad intelectual o corporal, que vienen exigidas por el Estado para el logro y desarrollo efectivo de las funciones que tiene encomendadas, que como nos dice Palao Taboada, "...la Administración no podría llegar por sí sola al conocimiento de los datos de hechos que interesan para aplicar el Derecho tributario... De aquí que las leyes tributarias

jurídicos de los particulares por los cuales éstos, con independencia de las específicas relaciones voluntarias con los entes públicos y en atención únicamente a su pertenencia a los mismos, están obligados a facilitar a dichos entes aquellos bienes y aquellas actividades personales que los entes necesitan para la satisfacción de necesidades colectivas" en *Principi di diritto amministrativo* II°, Giuffré, Milán, 1966, pág. 647, citado por Sánchez Serrano, L., en *La declaración tributaria*, ob. cit., pág. 20. Cita que también recoge López Martínez, J.: *Los deberes de información tributaria*, ob. cit., pág. 208.

Forsthoft, E., señala que "procede distinguir entre los deberes cuyo objeto es una conducta general, legalmente prescrita, y los que se refieren a un determinado hacer, tolerar u omitir", en *Tratado de Derecho Administrativo*, traducción de Legaz, Garrido y Gómez Ortega, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1958, pág. 253, citado por Serrano Guirado, E.: "El deber fiscal en el panorama de los deberes cívicos y sociales", ob. cit., pág. 243.

¹⁷⁹Por su parte, Lago Montero considera que las prestaciones tributarias inherentes a la aplicación de los tributos vienen a ser "...el conjunto de prestaciones, objeto de deberes y obligaciones, consistentes en un dar, no hacer o soportar, que el administrado ha de satisfacer a la Administración Tributaria o a otros administrados con motivo de la aplicación de los tributos" en *la sujeción a los diversos deberes y obligaciones...*, ob. cit., pág. 23.

impongan a los particulares una serie de deberes conducentes en definitiva a facilitar la obtención de este conocimiento"¹⁸⁰.

Los deberes de hacer no son exclusivos de los deberes de información tributaria sobre terceros, ya que como manifiesta Sánchez Serrano "...existen en el campo tributario una serie de deberes cuyo contenido consiste también en un hacer: tal es el caso en concreto, del deber de declarar"¹⁸¹, que de igual forma estriba en facilitar al ente público datos e informes que necesita para la gestión de los tributos.

En cuanto a la consideración o no de los deberes de información tributaria sobre terceros como "prestación personal", una parte de la doctrina se ha manifestado en negarle tal carácter, mientras que otra parte la reconoce como una prestación personal.

Palao Taboada estima que en los deberes de información tributaria sobre terceros, "El cumplimiento de estos deberes puede ser bastante más gravoso, en horas de trabajo o en coste administrativo, para el particular obligado que el de autoliquidar sus impuestos", no obstante, entiende que "...no es posible incluirlos en el concepto de "prestación personal" a que alude el artículo 31.3 de la Ley fundamental, –ya que ésta– supone una actividad directa de los particulares"¹⁸².

Por su parte, Herrera Molina considera que, "...los deberes tributarios "formales" no pueden considerarse prestaciones personales de carácter público, pues constituyen un mero soporte técnico de la obligación pecuniaria. Sin embargo, –matiza este criterio cuando señala que– el deber de informar sobre terceros nace a cargo de una persona distinta del obligado al pago del tributo. Por ello podría considerarse como una prestación personal pública o, incluso, como una manifestación no pecuniaria del deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas"¹⁸³.

Otro sector de la doctrina se pronuncia a favor de considerar a los deberes de información tributaria sobre terceros como prestación personal.

Para Sánchez Serrano los deberes de comunicar datos, esto es, los deberes a cargo de terceros de comunicar datos con trascendencia tributaria, regulados por el artículo 111 de la L.G.T., son "encuadrables,...en la categoría más amplia de los deberes públicos de prestación, a los que implícitamente se refiere el artículo 31.3

¹⁸⁰ Palao Taboada, C.: "La potestad de obtención de información...", ob. cit., pág. 127.

¹⁸¹ Sánchez Serrano, L., en *La declaración tributaria*, ob. cit., pág. 221

¹⁸² Palao Taboada, C.: "La potestad de obtención de información...", ob. cit., pág. 132.

¹⁸³ Herrera Molina, P. M.: *la potestad de información tributaria sobre terceros*, ob. cit., pág. 60.

CE"¹⁸⁴, el cual señala que "*Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley*".

Albiñana García-Quintana se manifiesta que "la propia obligación de aportar declaraciones–liquidaciones..., está amparada en el artículo 31.3 de la Constitución, como prestación personal a favor de la Administración de la Hacienda pública. Y otros tantos ejemplos de prestaciones públicas coactivamente exigidas que han de estar establecidas con arreglo a la ley"¹⁸⁵.

Para Casado Ollero, el cumplimiento por parte de los particulares de los deberes de información tributaria sobre terceros no tiene como finalidad inmediata el aportar medios económicos a la Administración para la satisfacción de las cargas públicas, careciendo por lo tanto de contenido patrimonial, sino que se manifiesta en la realización de "...aquellas actividades personales que le son exigidas por la Administración para el ejercicio de una función pública"¹⁸⁶. Esto es, los deberes de información sobre terceros constituyen, como nos dicen Checa González y Merino Jara, "...una clase de las prestaciones de carácter público a que alude el artículo 31.3 de la Constitución y dentro de ellas de las prestaciones personales, toda vez que la situación correlativa que frente a ellos ostenta la Administración no es un derecho de crédito, sino una potestad, en concreto, la potestad de información"¹⁸⁷.

Entre la Hacienda Pública y los particulares las relaciones tienen un contenido obligacional, dada la existencia de un derecho de crédito a favor de la Hacienda Pública y la condición de deudor que asume el particular; por su parte, las relaciones entre la Administración financiera y los particulares, la Administración más que titular de un derecho de crédito, cumple una función gestora cuya actuación ha de ser de acuerdo con la ley, imponiendo a los particulares al mismo tiempo la realización de conductas que constituyen los deberes tributarios, los cuales vienen a ser de un contenido distinto a la obligación.

En la obligación, la conducta del particular se hace exigible por la existencia de un vínculo –derecho de crédito– establecido con la Hacienda Pública (acreedor),

¹⁸⁴ Sánchez Serrano, L.: *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, ob. cit., pág. 139. Ver a Urquiza Cavallé, A.: "El Secreto bancario y tributario en España", en *III Coloquio Internacional de Derecho Tributario, Sao Paulo-Brasil*, Ed. La Ley, Buenos Aires, 2.001, pág. 267.

¹⁸⁵ Albiñana García-Quintana, C.: "Comentarios al artículo 31 de la C.E. de 1978", en *Comentarios a las Leyes Políticas*, Edersa, Madrid, 1986, pág. 348.

¹⁸⁶ Casado Ollero, G.: "La colaboración con la Administración tributaria...", ob. cit., pág. 158, nota 24.

¹⁸⁷ Checa González, C. y Merino Jara, I.: "El derecho a la intimidad como límite a las funciones investigadoras de la Administración tributaria", en *Revista Impuestos II*, Edilex, Madrid, 1988, pág. 736.

mientras que en los deberes tributarios, su conducta se exige por una situación de sujeción que deriva directamente de la ley, en donde la Administración detenta no derechos subjetivos, sino potestades en cumplimiento de la ley.

Para López Martínez, "El fin de la prestación, no es la prestación en sí misma, sino satisfacer un interés que ostenta o representa la parte activa del vínculo jurídico, significando dicho interés, un criterio válido de distinción que nos sirva para identificar el título en virtud del cual se exige al particular una determinada conducta"¹⁸⁸. No obstante, siguiendo a Santi Romano podemos decir que "En el Derecho público, la figura del deber desligado de un derecho ajeno es frecuente, y en algunos casos más evidente. En efecto, son numerosísimos los deberes sancionados en protección de intereses totalmente objetivos o que no se encarnan en sujetos distintos de aquellos a quienes tales deberes están impuestos, de manera que su cumplimiento se garantiza para el ejercicio de funciones y, en general, de poderes que no asumen la figura de derechos subjetivos"¹⁸⁹.

Hay que agregar que si bien es la Administración la titular del interés de conservar y preservar el Estado y, para el logro de tal fin requiere el ingreso de sumas de dinero para satisfacer los gastos públicos, lo que fundamentalmente hace a través de los tributos, lo mismo no es óbice para considerar a los contribuyentes titulares de dicho interés –el de conservar y preservar el Estado–, por tanto, aplicado al deber fiscal, el mismo es un deber que se impone como nos dice Santi Romano "...en protección de intereses totalmente objetivos...", a lo cual agrega más adelante que "...es frecuente en el derecho público que sujeto del deber sea el mismo sujeto del interés por el cual se tiene dicho deber"¹⁹⁰.

En esta línea se ha dicho que los deberes de información tributaria de terceros tienen su fundamento en el artículo 31.3 de la Constitución española, que origina auténticas prestaciones personales de carácter público¹⁹¹, que se configura como un instrumento que facilita la operatividad del propio sistema tributario.

¹⁸⁸ López Martínez, J.: *Los deberes de información tributaria*, ob. cit., pág. 207.

¹⁸⁹ Romano, S.: *Fragmentos de un Diccionario jurídico*, ob. cit., pág. 96. Ver a Serrano Guirado, E.: "El deber fiscal en el panorama de los deberes cívicos y sociales", en *XII Semana de estudios de Derecho Financiero*, I.E.F., Madrid, 1.965, pág. 235.

¹⁹⁰ Romano, S.: *Fragmentos de un Diccionario jurídico*, ob. cit., pág. 96 y 97. Ver a Serrano Guirado, E.: "El deber fiscal en el panorama de los deberes cívicos y sociales", ob. cit., pág. 235.

¹⁹¹ Sánchez Serrano, L., afirma que "Entre los denominados por la doctrina deberes de colaboración en materia tributaria..., encuadrables, a su vez, en la categoría más amplia de los deberes públicos de prestación, a los que implícitamente se refiere el artículo 31.3 C.E., se incluyen, junto con el deber de declarar, los deberes de comunicar datos", a lo que se refiere el artículo 111 de la L.G.T., en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, ob. cit., pág. 139; en el mismo sentido ver a Clavijo Hernández, F., en el informe sobre el proyecto de

A mi modo de ver, este segundo planteamiento doctrinal es más acertado, con el cual estoy de acuerdo, de tal modo que el objeto de los deberes de información tributaria sobre terceros ha de ser entendido como una prestación personal, que constituye una actividad de hacer y, el mismo se impone de manera coactiva, lo que implica que se trate de una prestación personal de carácter público, sujeta a la reserva de ley establecida por el artículo 31.3 de la C.E.

5.3. EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN LOS DEBERES DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA SOBRE TERCEROS

Siguiendo a la mayoría doctrinal, Rivas Nieto, explica que "El principio de reserva de ley garantiza que los ciudadanos, a través de su representación política, determinen el reparto de la carga tributaria con la finalidad de garantizar la exigencia de la autoimposición, de la uniformidad y de la racionalidad en el reparto. Asimismo, se representa como una doble garantía: garantía de autoimposición de la comunidad sobre sí misma y garantía de la libertad patrimonial y personal del ciudadano"¹⁹².

Lo anteriormente señalado se encuentra referido propiamente a los tributos que han de soportar los contribuyentes, no obstante, al lado de la obligación tributaria, existen otros deberes que los administrados han de cumplir y que de igual forma se encuentran amparados por esa reserva de ley.

Por tanto, los deberes de información tributaria relacionados con datos propios o bien sobre datos, informes o antecedentes sobre terceros, deben estar contenidos en una disposición legal.

El preámbulo de la Constitución española proclama como principio, su voluntad de "*Garantizar la convivencia democrática dentro de la Constitución y de las leyes conforme a un orden económico y social justo. Consolidar un Estado de Derecho que asegure el imperio de la ley como expresión de la voluntad popular*". Por tanto, sólo la Ley como expresión directa e inmediata del querer popular es la llamada a establecer las concretas obligaciones de información, condicionada sólo a la Constitución y a las propias leyes que la desarrollan y a las cuales necesariamente se ha de ajustar.

El principio de legalidad tributaria lo encontramos contenido en la Constitución española cuando en su artículo 31.3 dispone que "*Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley*", así

represión del fraude fiscal, elaborado para el Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1984, pág. 65; González Pérez, J., en "La Constitución y la reforma parcial de la Ley General Tributaria", en *Revista Gaceta Fiscal*, núm. 25, 1985, pág. 95 y ss.

¹⁹² Rivas Nieto, M. E: en *El concepto de tributo en la Constitución Española*, ob. cit., pag. 316.

como en el artículo 133.1 cuando señala que *"La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley"*. En consecuencia, es competencia exclusiva de la Ley la precisión de las obligaciones a cargo de los ciudadanos que tengan por objeto las distintas prestaciones económicas.

Se desprende de esta manifestación de orden constitucional, que la obligación que corresponde a todo ciudadano de poner su esfuerzo económico para que el Estado obtenga los recursos necesarios para el logro de sus fines han de tener reglas claramente determinadas, que permitan un desarrollo inequívoco de cual es la extensión de las mismas, con lo cual, la existencia de normas jurídicas que vengan a precisarla es de una importancia de primer orden.

En este sentido nos dice Pagès, "...el establecimiento de los tributos está sujeto a reserva de ley, amén de que lo dice explícitamente la Constitución en su artículo 133 C.E., se deduce claramente de su artículo 31.3, cuando somete a reserva de ley el establecimiento de prestaciones patrimoniales de carácter público, en cuya expresión...han de entenderse comprendidos los tributos"¹⁹³.

Se configura de este modo el principio de legalidad tributaria en la Constitución española al indicar que los tributos deben ser establecidos *"...con arreglo a la ley"*. En este sentido, la legislación ordinaria con el fin de desarrollar lo señalado en la norma constitucional, ha de regular lo relativo al establecimiento de los tributos, tal como se desprende entre otros preceptos, del contenido de los artículos 2º y 10º de la Ley General Tributaria, del artículo 7º de la Ley General Presupuestaria y de los artículos 9º y 10º de la Ley de Tasas y Precios Públicos.

Esta reserva de ley consagrada en la Constitución, y que se encuentra plasmada en las leyes ordinarias, viene a cumplir la finalidad de garantizar que los contribuyentes no paguen más tributos de los que han consentido a través de sus representantes legítimos.

Para los profesores Ferreiro Lapatza; Rosembuj; Alonso González; Pérez Royo, entre otros, la Ley representa la voluntad de autonormación de una colectividad que no reconoce otros poderes que los que emanan del conjunto de los ciudadanos que forman parte de ella, en el sentido de que los tributos, han de ser consentidos por aquellos que han de satisfacerlos o por sus representantes. Sólo las Cortes o, en su caso los Parlamentos de las Comunidades Autónomas pueden ser

¹⁹³ Pagès i Galtés, J.: "Las tarifas de los servicios públicos en régimen de Derecho privado: su consideración como tasas, precios públicos o precios privados", en *R.D.F.H.P.*, núm. 252, 1.999, pág. 363.

titulares permanentes de la producción de actos normativos de naturaleza de ley, a través del procedimiento típico y formal previsto para su emanación¹⁹⁴.

La reserva de ley es un instituto de carácter constitucional que tiene como finalidad de que determinadas materias sean sólo reguladas por disposiciones legislativas y no por otro tipo de norma jurídica. Constituye el eje de las relaciones entre el legislativo y el ejecutivo en lo referente a la producción de normas¹⁹⁵.

El Tribunal Constitucional en su Sentencia 185/1.995, de 14 de diciembre (Aranzadi, R.T.C. 1.995\185), Fundamento Jurídico 3º, pone de manifiesto que "El principio de legalidad en materia tributaria responde en su esencia a la vieja idea..., de garantizar que las prestaciones que los particulares satisfacen a los Entes públicos sean previamente consentidas por sus representantes: la reserva de ley se configura como una garantía de autoimposición de la comunidad sobre sí misma y, en última instancia, como una garantía de la libertad patrimonial y personal del ciudadano".

El Estado necesita recursos para poder cumplir sus fines. Estos ingresos provienen en gran parte de las exacciones que se les hace a los ciudadanos mediante imposiciones tributarias, a las que se han de oponer leyes que regulen su aplicación previamente consentidas por todos los ciudadanos a través de sus respectivos representantes legítimos.

El principio de reserva de ley contenido en el artículo 31.3 de la Constitución tiene un alcance referido a las prestaciones personales y patrimoniales, siendo estas últimas las que nos interesa por razón del tema que tratamos, como es la reserva legal en materia tributaria. Estas prestaciones patrimoniales tienen un ámbito mucho más amplio de aplicación y, no se limitan sólo a las prestaciones tributarias, sino que pueden ser otras, que no tengan carácter tributario, como, por ejemplo los depósitos que los arrendadores están obligados a consignar en organismos públicos de las fianzas que perciben de los arrendatarios.

Podemos afirmar siguiendo a Martín Queralt y otros, que "...donde el principio de reserva de ley ha alcanzado una delimitación más precisa ha sido en el campo de las obligaciones tributarias, como consecuencia de la clara individualización y

¹⁹⁴ Ferreiro Lapatza, J. J.: *Curso de Derecho Financiero español*, ob. cit., pág. 47; Rosembuj, T.: *Elementos de Derecho Tributario*, PPU, Barcelona, 1.988, pág. 30; Alonso González, L. M. *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, I.E.F., Marcial Pons, Madrid, 1.993, pág. 83; Pérez Royo, F.: "Fundamento y ámbito de la reserva de la ley en materia tributaria", en *H.P.E.*, núm. 14, 1972, pág. 209.

¹⁹⁵ Pérez Royo, F.: "Fundamento y ámbito de la reserva de la ley en materia tributaria", ob. cit., pág. 207.

singularidad de los tributos en el campo de las prestaciones patrimoniales de carácter público"¹⁹⁶.

Por otra parte, se ha de precisar si todo lo referente al establecimiento y ordenación de los tributos es necesario que lo prevea la ley, con el fin de poder dejar claro si toda la materia tributaria se encuentra subordinada al principio de legalidad o, por el contrario, la reserva legal sólo afecta a ciertos aspectos relacionados con los mismos.

Algunos autores, entre los que tenemos al profesor Martín Queralt, son partidarios de la tesis de que en materia tributaria, la reserva de ley establecida por la Constitución tiene un carácter relativo, en el sentido de que, no toda la materia tributaria se encuentra sometida a la reserva de ley. Considera, que sólo se debe someter a la regulación legislativa el establecimiento de los tributos y los beneficios fiscales que afecten a los mismos. Con lo cual, en su opinión, era suficiente con que la Constitución hubiese "aludido a la necesidad de que la Ley regule el *establecimiento y régimen jurídico de los tributos* o que la Ley regule *el establecimiento y su exigencia*", aunque reconoce que no se le debe dar una interpretación literal a la disposición constitucional, porque iría en contra del espíritu de la misma, ya que los tributos y sus elementos esenciales deben ser establecidos por Ley¹⁹⁷.

Para Alonso González, del artículo 31.3 de la C.E. "...se extrae la idea de que no cabe admitir una legalidad tributaria de carácter absoluto, pues exige que exista conformidad con la ley de las prestaciones personales o patrimoniales que se establezcan, pero no impone, de manera rígida, que el establecimiento haya de hacerse necesariamente por medio de ley"¹⁹⁸.

En sentido contrario se pronuncia el profesor Sainz de Bujanda, al afirmar que la reserva de Ley ha de abarcar no sólo el establecimiento de los tributos lo que ha de ser obra de la ley, "...sino también la regulación de las cuestiones básicas del mecanismo impositivo"¹⁹⁹.

¹⁹⁶ Martín Queralt, J., y otros.: *Curso de derecho financiero y tributario*, ob. cit., pág. 155.

¹⁹⁷ Martín Queralt, J., y otros.: *Curso de derecho financiero y tributario*, ob. cit., pág. 155. Señala igualmente Ferreiro Lapatza, J.J., que "...la fórmula constitucional utilizada revela ya claramente ("con arreglo a la Ley") que la exigencia de rango legal no alcanza a toda la normativa tributaria, a todas las normas que pueden regular un tributo", en *Curso de Derecho Financiero español*, ob. cit., pág. 48.

¹⁹⁸ Alonso González, L. M. *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, ob. cit. pág. 89.

¹⁹⁹ Sainz de Bujanda, F.: *Hacienda y Derecho*, vol. I, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962. Para Ferreiro Lapatza, J.J., "...el principio de legalidad tributaria debe ser entendido en nuestro ordenamiento como expresión de un más amplio principio de legalidad financiera que vincula también a la Ley las decisiones fundamentales respecto a otros ingresos públicos no

El Tribunal Constitucional en su Sentencia 179/1.985, de 19 de diciembre (Aranzadi, R.T.C. 1.985\179), refiriéndose al carácter relativo de la reserva de ley, así como a la necesidad de que los elementos esenciales del tributo sean regulados por disposiciones legales, de donde se deriva que sea el Legislativo a través de la correspondiente norma jurídica la que nos indique los elementos esenciales del tributo, nos dice que "si bien la reserva de ley en materia tributaria ha sido establecida por la Constitución de manera flexible, tal reserva cubre los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria y concretamente la creación ex novo del tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo".

La reserva de ley, además de lo señalado por el Tribunal Constitucional debe abarcar, como acertadamente señala Ferreiro Lapatza, el establecimiento de manera "... directa o indirectamente a través de la fijación de límites y criterios a desarrollar por normas reglamentarias, los deberes formales que acompañan normalmente a los tributos, pues tales deberes se concretan en verdaderas prestaciones personales, a veces tan gravosas como las patrimoniales en que el tributo consiste..."²⁰⁰.

Dentro del mecanismo impositivo y formando parte de ella, podemos incluir a nuestro juicio, la obtención de información tributaria sobre terceros. En consecuencia, los mismos han de ser establecidos mediante ley previa, ya que como en su oportunidad manifestó Hensel, tales deberes con la Hacienda pública vienen a ser una "obligación legalmente impuesta"²⁰¹.

En consecuencia, se ha de afirmar que la ley es la única llamada a establecer los deberes de información tributaria sobre terceros en razón de que la imposición coactiva de estos deberes, trae como consecuencia, limitaciones en la esfera de las libertades individuales, por tanto, este principio de legalidad garantiza que estos deberes deban establecerse mediante ley.

Las relaciones entre la Administración tributaria y los sujetos pasivos del tributo deben estar señaladas por la norma jurídica. Este deber de información constituye para el obligado una prestación de carácter público generada por el vínculo jurídico producto de esa relación de poder entre la Administración y el contribuyente.

tributarios (Patrimonio, Deuda pública) y al gasto público (Presupuesto, Gasto público)", en *Curso de Derecho Financiero español*, ob. cit., págs. 47-48.

²⁰⁰ Ferreiro Lapatza, J. J.: *Curso de Derecho Financiero español*, ob. cit., pág. 49. Nos dice Fernández Pavés, M. J.: que "...la vigencia del principio de legalidad tributaria es algo indiscutible, y hasta casi totalmente pacífico en su interpretación...", en *Las cotizaciones a la Seguridad Social*, Marcial Pons, Madrid, 1.996, pág.40.

²⁰¹ Hensel, A: *Diritto Tributario*. Ob. cit. pág. 180, citado por Herrera Molina, P. M.: En *la potestad de información tributaria sobre terceros*, ob. cit., pág. 58.

Por tanto, el principio de legalidad tiene que estar presente en todas y cada una de las prestaciones personales y patrimoniales de carácter tributario que se le exija a los ciudadanos como consecuencia de esos deberes de colaboración, señalándoles un marco jurídico aplicable que les regule todas y cada una de esas prestaciones, y que el mismo sea respetado por el respectivo desarrollo que se haga por la vía reglamentaria.

Ahora bien, la exigibilidad de la prestación que constituye el objeto del deber de información tributaria sobre terceros vendría establecida en primer lugar, a través de una ley de carácter general, sin necesidad de que haya intimación por parte de la Administración que la solicite, estando en presencia en lo que Mantero Saenz ha dado en llamar "obtención por suministro" y, en segundo lugar, mediante un requerimiento que la Administración hace autorizada por la ley, en la que en determinados supuestos impone tal deber a través de un acto administrativo²⁰², dándose en llamar en tal caso "obtención por captación".

Hay que hacer notar que el artículo 111 de la L.G.T., no ha tenido muy en cuenta el principio de legalidad tributaria al regular el deber de información tributaria de terceros. En este sentido nos indica González Pérez, al referirse al principio de legalidad en el artículo 111 de la L.G.T. que regula el deber de colaboración, que el mismo "...establece el deber en términos tan amplios que realmente infringe el principio según el cual la Ley, debe establecer cuáles son estas prestaciones..., la reserva de Ley rige siempre en términos absolutos y en consecuencia siempre una prestación personal de cualquier tipo, debe estar tipificada concretamente en la Ley"²⁰³.

Este deber de colaboración que impone el artículo 111 de la L.G.T. a toda persona para con la Administración tributaria, con el fin que esta pueda lograr la exacta aplicación de los tributos, es como dice Ferreiro Lapatza, "...una formulación tan amplia del deber de colaboración, introducida por la...reforma de la L.G.T., de 26 de abril de 1.985, y mantenida por la Ley 25/1.995, choca en modo claro con el mandato constitucional según el cual: *"sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley"*²⁰⁴.

²⁰² Para Sainz de Bujanda, en el supuesto mediante el cual la Administración solicita información por la vía del requerimiento, "si se produce un acto administrativo que intime el cumplimiento de la obligación, servirá tan sólo para reforzar, es decir, será meramente declarativo", en *Sistema de Derecho financiero*, I, vol. Segundo, ob. cit., pág. 53.

²⁰³ González Pérez, J.: "La Constitución...", ob. cit., pág. 98.

²⁰⁴ Ferreiro Lapatza, J. J.: *Curso de Derecho Financiero español*, ob. cit., pág. 495.

El artículo 111 de la L.G.T., hace un planteamiento muy general sobre el deber de colaboración que tiene toda persona natural o jurídica, privada o pública, de proveer a la Administración tributaria, datos, informes con trascendencia fiscal. No obstante, reconoce como límites en sus apartados 3º, 4º y 5º, el secreto de la correspondencia, el del protocolo notarial así como en algunos casos, el honor, la intimidad personal y familiar y el secreto profesional, atribuyendo a la voluntad de la Administración, expresada a través de reglamentos, los deberes concretos a que están llamados a cumplir cada ciudadano.

6. CONCLUSIONES

1) Se ha de afirmar que el cumplimiento de los deberes tributarios no tiene por finalidad la consecución, el aporte de medios económicos a la Administración tributaria, que por su parte no ejerce ningún derecho de crédito, cosa que sí ocurre con la obligación tributaria. Esta característica es aplicable a los deberes de información tributaria sobre terceros, dado que su finalidad no es otra que la de aportar los datos con trascendencia fiscal que se deducen de las relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas, porque así se lo señale la ley o bien se lo exige la Administración, sin que medie aporte económico alguno.

El incumplimiento de los deberes tributarios conlleva la transgresión de un derecho objetivo, esto es así en razón de que la Administración tributaria no ejerce ningún derecho subjetivo de crédito frente al particular, con lo cual, en caso de incumplimiento de los deberes tributarios, la reacción prevista por el ordenamiento jurídico es de tipo sancionatorio, por contra, cuando se encuentra frente al incumplimiento de obligaciones tributarias, tal incumplimiento implica una lesión de intereses subjetivos de los que la Administración tributaria es titular, lo que conlleva a que nazca en el acreedor un derecho y como contrapartida sea a cargo del deudor la obligación de resarcir y compensar los daños causados, en razón de la sanción impuesta, estando en definitiva frente a una reacción del ordenamiento jurídico de tipo indemnizatorio, sin perjuicio, claro está, de las eventuales medidas de tipo sancionador.

2) A la obligación tributaria le es aplicables el principio de buena fe propio de las obligaciones civiles, dado que tanto en una como en la otra no hay diferencias en razón de su naturaleza, ya que las características propias de las obligaciones civiles se pueden aplicar a las situaciones jurídicas pasivas derivadas de la realización del hecho imponible, con lo cual, no hay duda de que se trata de una verdadera

obligación. Por su parte la Ley General Tributaria en su artículo 9.2 reconoce como normas supletorias en la aplicación de los tributos a "*las disposiciones generales del Derecho administrativo y los preceptos del Derecho común*", encontrando en el Código civil en su artículo 1.107 que las obligaciones se han de regir en su cumplimiento por el principio de buena fe.

Aún cuando los deberes de información tributaria sobre terceros se diferencian sustancialmente de la obligación tributaria, ya que los primeros tienen como función el aportar datos, informes o antecedente con trascendencia fiscal y, en ésta última su fin es el de allegar a la Administración tributaria sumas de dinero, a mi modo de ver, la buena fe le es aplicable a los deberes de información tributaria que han de llevar a cabo los particulares, así como a las potestades que ejerce la Administración, con lo cual el principio de buena fe afecta a la obligación tributaria y sus efectos también se extienden sobre las funciones encaminadas a dar efectividad a ésta última, como son el cumplimiento de los deberes de información sobre terceros.

3) Una de las consecuencias inmediatas de la aplicación del principio de buena fe en el ejercicio de los deberes de información tributaria sobre terceros, es la que se deriva del hecho de que la Administración tributaria en la oportunidad de ejercer la potestad de información sobre terceros, ha de tener en cuenta dirigirse primero al sujeto pasivo de la obligación tributaria, y sólo si resulta infructuosa tal diligencia por negativa del mismo o porque aprecie mala fe, podrá exigir la información a otra persona en aplicación del principio de subsidiariedad que ha de regir tal potestad.

En la información tributaria sobre terceros, la buena fe se ha de tener en cuenta por parte de los administrados al proporcionar los datos que le requiera la Administración, de que los mismos sean datos veraces.

4) El suministro de información por parte de tercero bien con carácter general, bien a requerimiento individualizado de la Administración no puede considerarse como una sanción indirecta, ya que el deber de colaboración llevado a cabo constituye en un momento dado un medio de comprobación y como tal debe ser asumido, con lo cual la colaboración que se les exija a las distintas personas naturales o jurídicas, públicas o privadas no tienen carácter sancionador.

Ciertamente, hay que hacer notar que en algunas ocasiones se pueda presentar el caso de que el hecho que determina la solicitud de información tributaria sobre terceros venga dada por la ocurrencia de una infracción administrativa como la contemplada en el artículo 38.8 del R.G.I.T. Sin embargo, no se desprende de dicha

disposición normativa que exista sanción alguna que pudiese afectar al sujeto pasivo de la obligación tributaria, ya que lo que contempla no es una sanción, sino una medida para obtener información de un tercero ajeno al sujeto pasivo del tributo, dado el carácter subordinado de la potestad de información a otras facultades y deberes tributarios como son la comprobación, recaudación en vía ejecutiva, deber de usar el número de información fiscal, entre otros.

5) De la redacción dada al artículo 31, apartado 1º y 3º de la C. E., los cuales señala que *"1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos...3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley"*, se deriva una situación de sujeción jurídica pasiva de colaboración de las personas, de someterse a los requerimientos de información tributaria sobre terceros, los cuales pueden ser requeridos a título individual o bien, a través de disposiciones jurídicas que las establezcan con carácter general.

6) Los deberes de colaboración tributaria en general y los de información tributaria sobre terceros en particular, son deberes públicos de prestación de carácter administrativos. Son prestaciones que tienen su fundamento en nexos jurídicos que vinculan al individuo de forma coactiva con el Estado dada la relación de sujeción con éste último, por la pertenencia a los entes públicos que los solicitan e impuestas por éstos a través de un acto de autoridad. El Estado en ejercicio del poder de imperio establece el cumplimiento de prestaciones a los sujetos obligados frente a la Administración tributaria.

7) Los deberes de información tributaria sobre terceros se han de considerar como la realización de actividades o prestaciones personales por parte de los particulares, dado que las mismas no tienen como finalidad el aportar medios económicos. Los mismos constituyen por tanto, una forma de prestación de carácter público exigidos por la Administración no en ejercicio de un derecho de crédito, sino de una potestad como es la potestad de información, la cual requiere en un momento dado de una actividad intelectual conducente a la organización y procura de medios para el efectivo cumplimiento de tales prestaciones, con resultados mucho más gravosos que la propia obligación principal.

8) El principio de legalidad tributaria se configura en la Constitución española al indicar que los tributos deben ser establecidos *"...con arreglo a la ley"*. En este sentido, la legislación ordinaria con el fin de desarrollar lo señalado en la norma constitucional, ha de regular lo relativo al establecimiento de los tributos, tal como se desprende entre otros preceptos, del contenido de los artículos 2º y 10º de

la Ley General Tributaria, del artículo 7° de la Ley General Presupuestaria y de los artículos 9° y 10° de la Ley de Tasas y Precios Públicos.

Esta reserva de ley consagrada en la Constitución, y que se encuentra plasmada en las leyes ordinarias, viene a cumplir la finalidad de garantizar que los contribuyentes no paguen más tributos de los que han consentido a través de sus representantes legítimos.

CAPÍTULO IV

SUJETOS DEL DEBER DE INFORMACIÓN

1. LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA COMO SUJETO ACTIVO DE LA POTESTAD DE INFORMACIÓN

1.1. INTRODUCCIÓN

Tal y como lo hemos apuntado en el apartado 4.1. del capítulo I, el sujeto activo en la aplicación de los tributos lo constituye aquél ente público señalado en la ley creadora de los mismos y que viene a desarrollar los procedimientos tendentes a tal fin. En este sentido, la Administración de Hacienda en el logro de dicho cometido actúa a través de distintos órganos –órganos gestores, órganos inspectores y órganos de recaudación– que forman parte de la Administración y que impulsan los procedimientos que darán como resultado la efectividad de la imposición.

El sujeto activo del tributo se nos puede presentar, bien como acreedor cuando nos encontramos frente a la obligación tributaria, bien como titular de potestades administrativas en otros procedimientos y relaciones de contenido no pecuniario. En lo que respecta a nuestra investigación, nos interesa el sujeto activo del tributo como el ente que desarrolla la gestión de los mismos, y que ocupa la parte activa tanto en las distintas relaciones jurídicas como en los procedimientos que para su aplicación se lleven a cabo.

Corresponde a los órganos gestores, inspectores y de recaudación ejercer la potestad de información tributaria sobre terceros como facultad que se encuentra subordinada a las funciones administrativas de gestión de los tributos y cuyo titular es el Estado como sujeto activo de los mismos.

1.2. ADMINISTRACIÓN ESTATAL

A) ÓRGANOS GESTORES

La introducción por parte de la Ley de Reforma del Sistema tributario, de 11 de junio de 1.964 de las autoliquidaciones²⁰⁵ en algunos tributos, cuya materialización efectiva se llevó a cabo a partir de 1.970, siendo el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones el último en asumirlo en el año 1.988, ha dado lugar a que sean los sujetos pasivos los encargados de llevar a cabo la liquidación a través de la

²⁰⁵ Podemos definir las autoliquidaciones siguiendo a Fernández Pavés, M.J., "...como aquel acto de un particular legítimamente interesado en el procedimiento de liquidación, accesorio a la declaración tributaria, realizado en cumplimiento de un deber, y consistente en una manifestación de voluntad de que se tenga por la Administración tributaria en una determinada cuantía su obligación tributaria material y de cumplirla en su importe liquidado", "Las autoliquidaciones en la imposición local", ob. cit., pág. 340.

denominada autoliquidación como modo de gestión de los tributos, en donde el obligado tributario debe cuantificar por sí mismo el importe del tributo y a su vez ingresarlo al presentar su declaración, lo cual conlleva un cambio en la intervención administrativa que tenía lugar con anterioridad, y la misma estaba enfocada propiamente a la gestión y liquidación.

Se puede afirmar que la tarea fundamental de la Administración se ha ido limitando progresivamente tras los primeros años de aplicación del sistema fiscal surgido de la reforma de 1.977 y 1.978, así como a partir de la implantación del Impuesto al Valor Añadido, a ejercer meras funciones de comprobación y control por los órganos de gestión de lo actuado por el sujeto pasivo del tributo.

De modo que la expansión de las potestades de los órganos de gestión, se ha ido encaminando a una mayor participación en las tareas de comprobación y en el establecimiento de controles en las autoliquidaciones presentadas por los contribuyentes y con ello ha dado lugar a que adquiriera especial relevancia el deber de colaboración con la Administración tributaria, pues sobre los particulares recae la responsabilidad del correcto cumplimiento de los tributos. La Administración puede ejercer sobre estos sujetos sus diferentes funciones tributarias, bien en el momento en que la actuación del particular debía haberse producido pero que no se llevó a cabo por incumplimiento de sus deberes tributarios, o bien, con posterioridad al cumplimiento de dichos deberes.

Por tanto, es sobre el sujeto pasivo en donde recae la obligación en primera instancia de aplicar la normativa tributaria, en el sentido de cuantificar e ingresar espontáneamente el contenido de la obligación tributaria, así como el cumplimentar los diferentes deberes de prestación²⁰⁶, correspondiendo por su parte a la Administración en contrapartida el ejercicio de potestades y prerrogativas en el ejercicio de funciones que ya no son sólo de liquidación, sino que fundamentalmente son de control y fiscalización, encaminadas a la investigación e identificación de hechos imposables.

Analizando ahora la actuación de la Administración con relación a los deberes de información sobre terceros, es preciso determinar si las funciones de comprobación e investigación trasladadas a los órganos de gestión tributaria y encaminadas a realizar

²⁰⁶ Nos dice Fernández Pavés, M.J. que "...la autoliquidación a cargo del sujeto supone la realización por éste de las operaciones materiales y aritméticas de cuantificación de la obligación tributaria, así como en numerosas ocasiones, de bastantes labores interpretativas previas para llevar a cabo dicho cálculo liquidatorio, que dada la complejidad y extensión normativa alcanzada por nuestro sector del ordenamiento jurídico, pueden suponer en muchos casos esfuerzos ingentes de los sujetos obligados a realizarlas no siempre resueltos correctamente, independientemente o a pesar de la diligencia puesta por el contribuyente en su consecución", en "Las autoliquidaciones en la imposición local", ob. cit, pág. 340.

actuaciones inquisitivas, que en principio se encuentran dirigidas al sujeto pasivo, pueden ser aplicables del mismo modo a la obtención de información tributaria sobre terceros.

En tal sentido, el artículo 160.1 del Real Decreto 2.384/1.981, de 3 de agosto (B.O.E. 24-10-1.981), de aprobación del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Aranzadi, R.C.L. 1.981\2.532), y modificado por Real Decreto 9/1.988, de 15 de enero (B.O.E. 16-1-1.988, Aranzadi, R.C.L. 1.988\79), señalaba que *"1. Los órganos competentes de la Administración Territorial de la Hacienda Pública para recibir las declaraciones por este Impuesto podrá girar la liquidación provisional que proceda a la vista de los datos consignados en las mismas y de los justificantes, acompañados a la propia declaración o solicitados por dicho órgano..."* –subrayado nuestro–.

En su oportunidad Eserverri consideró que la anterior disposición normativa contrariaba lo dispuesto en el artículo 140 de la L.G.T., ya que éste artículo otorga a la Inspección de los tributos las actuaciones inquisitivas y por tanto era nulo de pleno derecho²⁰⁷. En sentido contrario Sainz de Bujanda nos dice que en consideración del artículo 109 de la L.G.T., "Todos los órganos administrativos con competencia para la gestión de los tributos la tienen para realizar las operaciones de comprobación e investigación. –para el autor– Hay, pues, que desterrar la errónea creencia de que las operaciones de comprobación e investigación son de la competencia privativa de la inspección tributaria"²⁰⁸, posición esta última con la que estamos totalmente de acuerdo en su planteamiento.

En consideración del contenido del artículo 84.1 de la Ley 40/1.998, de 9 de diciembre (B.O.E. 10-12-1.998), por el que se aprueba el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Aranzadi, R.C.L. 1.998\2.866), se puede llegar a concluir que se otorgan facultades que podrían conducir a señalar que los órganos de gestión son competentes para obtener información sobre terceros. En tal sentido, dicho precepto establece que *"Los órganos de gestión tributaria podrán girar la liquidación provisional que proceda de conformidad con lo dispuesto en el artículo 123 de la Ley...General Tributaria"*. Por su parte el artículo 123.1 de la L.G.T. nos señala que *"La Administración tributaria podrá dictar liquidaciones provisionales de oficio de acuerdo con los datos consignados en las declaraciones tributarias y los justificantes de los mismos presentados con la declaración o requeridos al efecto"* –subrayado nuestro–.

²⁰⁷ Eserverri, M.: "IRPF: se amplían las competencias de las oficinas liquidadoras", en *Carta Tributaria*, núm. 79 (Monografía), 1988, pág. 7 y ss.

²⁰⁸ Sainz de Bujanda, F.: *Lecciones de Derecho financiero*, 6º ed., Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1988, pág. 275.

En nuestra opinión, el señalamiento que hace tanto el artículo 84.1 de la Ley 40/1.998, de 9 de diciembre, así como el artículo 123.1 de la L.G.T. da lugar a concluir que los órganos de gestión pueden solicitar información tributaria sobre terceros, ya que, se refiere a *"los justificantes...requeridos al efecto"*, sin que se haga señalamiento alguno acerca de a quienes han de ser solicitados. Por otra parte, del contenido del artículo 111 de la L.G.T. se desprende la obligación *" de proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria "*, sin que del antes mencionado artículo se desprenda a qué órganos de la Administración tributaria ha de ir dicha información, con lo cual, los órganos de gestión pueden perfectamente hacer los requerimientos que crean necesarios.

No obstante, se ha de señalar que al ser los *"justificantes"* los datos requeridos, se plantea la duda con respecto hacia quién va dirigido el requerimiento. El artículo 111 de la L.G.T., contempla la obligación de información tributaria que ha de proporcionar el tercero, bien con carácter general o bien a requerimiento de la Administración, se refiere a los *"datos, informes o antecedentes"*, sin que se mencionen los *"justificantes"*. En cambio sí lo hace el artículo 35.2 de la L.G.T. cuando señala sobre el sujeto pasivo del tributo y no a un tercero, la obligación de aportar los *"justificantes que tengan relación con el hecho imponible"*, que constan en la declaración realizada. No obstante, creemos que aun cuando los justificantes no los menciona el artículo 111 de la L.G.T., los mismos pueden ser requeridos a todas aquellas personas a que se refiere el anterior artículo.

El artículo 140.d) de la L.G.T. asigna a la Inspección de los Tributos las *"...actuaciones inquisitivas o de información que deban llevarse a efecto cerca de los particulares o de otros organismos, y que directa o indirectamente conduzcan a la aplicación de los tributos"* –subrayado nuestro–.

Del contenido del artículo 140 de la L.G.T. antes citado se desprende que son los Órganos de Inspección de los Tributos los que puedan realizar con carácter de exclusividad los requerimientos de información tributaria sobre terceros, con lo cual habría que señalarse que los órganos gestores carecerían de facultades para requerir información tributaria sobre terceros.

No obstante, consideramos que la progresiva adquisición por parte de los Órganos de Gestión de funciones comprobadoras y de investigación les ha dado competencia para requerir la información necesaria, bien al propio sujeto pasivo del tributo, bien a terceros, ya que cuando el artículo 111.1 de la L.G.T. señala que *"Toda persona natural o jurídica, pública o privada, estará obligada a proporcionar a la*

Administración tributaria toda clase de datos...", se ha de concluir que estos Órganos de Gestión se encuentra formando parte de la Administración tributaria como un todo, –subrayado nuestro–.

Coincidiendo con la idea anterior, autores como Delgado Pacheco, se afirman en la posición de que los órganos gestores tienen competencia para ejercer la potestad de información tributaria sobre terceros. En tal sentido nos dice que "la amplitud de los términos de los artículos 111 y 112 de la Ley General Tributaria y la competencia genérica indudable en este terreno de los órganos gestores aconsejan considerar a éstos dotados de esas facultades de obtención de información, colmando la laguna, en cuanto a forma y plazo, mediante la aplicación de los criterios del Reglamento de Inspección y de la Ley de Procedimiento Administrativo, sin perjuicio de que, de hecho, sea comúnmente la Inspección de Tributos la que acuda a estos requerimientos de obtención de información"²⁰⁹.

B) ÓRGANOS INSPECTORES

De conformidad con el artículo 12.3 del R.G.I.T corresponde a la Inspección de los tributos lo concerniente a la obtención de información tributaria, en tal sentido señala que *"Las actuaciones de obtención de información se realizarán por la Inspección de los Tributos bien por propia iniciativa o a solicitud de los demás Organos de la Administración tributaria"*.

La Orden de 26 de mayo de 1.986 (B.O.E. 30-5-1.986), que desarrolla el Reglamento General de la Inspección de los Tributos en el ámbito de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria (Aranzadi, R.C.L. 1.986\1.715), nos indica los órganos inspectores con facultades inquisitivas sobre terceros y en tal sentido distinguen dos grupos:

- a) Aquellos órganos como son la Unidad Central de Información a quien compete entre otras, la atribución de obtener información tal como se lo señala el artículo 3º de la Orden 26 de mayo de 1.986, cuando le indica en su literal "a) *La captación de datos o antecedentes de cualquier naturaleza que obren en poder de una persona o Entidad y tengan trascendencia tributaria respecto de otras personas o Entidades distintas de aquélla*", quien podrá en el desempeño de tal atribución ejercer las facultades que le confiere la ley y "b)...*En particular, podrá efectuar los requerimientos precisos para la obtención de información de acuerdo con los artículos 12, 37 y 38 del*

Reglamento General de la Inspección de los Tributos y desarrollar las actuaciones de comprobación e investigación que sean necesarios".

Asimismo, de conformidad con el artículo 5.1, párrafo 3° de la misma norma jurídica, "...las Secciones de Información de la Dependencia de Inspección de las Delegaciones de Hacienda (Hoy Delegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria) podrán desarrollar actuaciones de obtención de información de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 12, 37 y 38 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos".

- b) En el ejercicio de las funciones inspectoras, otros órganos de la Inspección podrán exigir información cuando lo consideren apropiado para el desarrollo de su actividad, dentro de los cuales tenemos de conformidad con el artículo 2.4, aparte último de la Orden de 26 de mayo de 1.986 a "*Los equipos de la Oficina Nacional de Inspección podrán realizar actuaciones de obtención de información cerca de cualesquiera otras personas o Entidades, cuando lo precisen para el correcto desarrollo de las demás actuaciones que deban realizar*".

Asimismo de acuerdo con el artículo 2.5 de ésta misma Orden, podrán requerir información sobre terceros "*Las unidades del Area de Servicios Especiales y Auditoría*", ya que las mismas podrán realizar la obtención de información con trascendencia tributaria señalada en el artículo 9.b) del R.G.I.T.

Igualmente "*Las Unidades Regionales de Inspección y Administración podrán realizar actuaciones de obtención de información respecto de cualesquiera personas o Entidades, cuando lo precisen para el correcto desarrollo de las demás actuaciones que deban realizar*", tal como lo señala el artículo 4.2, aparte último de la Orden de 26 de mayo de 1.986.

Por último, el artículo 5.1, párrafo cuarto ejusdem, nos indica que podrán realizar actuaciones de obtención de información "*Las secciones de inspección de las Administraciones de Hacienda...*".

Podemos concluir en consecuencia que entre los órganos inspectores llamados a realizar las actuaciones de obtención de información tributaria estarían la Unidad Central de Información, las Delegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, los equipos de la Oficina Nacional de Inspección, Las unidades del Area de Servicios Especiales y Auditoría, Las Unidades Regionales de Inspección y

²⁰⁹ Delgado Pacheco, A.: "Las obligaciones de información a la Hacienda pública en los mercados financieros", en "La fiscalidad en las operaciones y mercados financieros" en

Administración y por último las secciones de inspección de las Administraciones de Hacienda.

C) ÓRGANOS DE RECAUDACIÓN

El artículo 133.1 de la Ley General Tributaria atribuye a los órganos de recaudación la facultad de comprobar e investigar en sus bienes y derechos a los obligados al pago de deudas tributarias, asimismo podrán dichos órganos ejercer la potestad de información tributaria sobre terceros, dado que *"...ostentarán cuantas facultades reconocen a la Administración tributaria los artículos 110 a 112 de esta Ley, –L.G.T.– con los requisitos allí establecidos"*.

En tal sentido, el artículo 111.1.c de la Ley General Tributaria señala que *"Las personas o entidades depositarias de dinero en efectivo o en cuenta, valores u otros bienes de deudores a la Administración tributaria en período ejecutivo, están obligadas a informar a los órganos y agentes de recaudación ejecutiva y a cumplir los requerimientos que les sean hechos por los mismos en el ejercicio de sus funciones legales"*, existiendo por tanto a cargo de las entidades bancarias o crediticias, la obligación de comunicar a los órganos de recaudación de la Administración tributaria, bien con carácter general, o mediante requerimiento individualizado, datos e informes concernientes sobre deudores de la Administración tributaria, que se encuentren en período ejecutivo, de las cuentas, valores y demás bienes que tengan a su cargo.

El apartado cuarto.4.a) de la Orden de 17 de abril de 1.991 (B.O.E. 29-4-1.991), que desarrolla diversos artículos del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 1.684\1.990, de 20-12-1990 (Aranzadi, RCL 1991\6 y 284), sobre competencias de los órganos de recaudación de la Hacienda Pública y fijación de determinadas cuantías (Aranzadi, R.C.L. 1.991\1.129), derogada por la Orden del 10 de diciembre de 1.998 (B.O.E. 22-12-1.998, Aranzadi, R.C.L. 1.998\2.559) emitida por el Ministerio de Economía y Hacienda, le otorgaba competencia en el marco de las actuaciones de gestión recaudatoria en el procedimiento de apremio, a las unidades de recaudación existentes en las Dependencias de Recaudación de las Delegaciones de Hacienda y Administraciones de Hacienda para, *"Realizar las actuaciones de obtención de información que sean necesarias para la realización de los embargos"*.

Con lo cual, le corresponde dicha competencia en el procedimiento de apremio de conformidad con el apartado sexto.2.a) de la Resolución emitida por la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 18 de septiembre de 1.992 (B.O.E. 30-9-1.992), sobre la estructura y atribución de competencias a los órganos de

recaudación (Aranzadi, R.C.L. 1.992\2.098), derogada parcialmente por la Resolución emitida por la Presidencia de la A.E.A.T., de 6 de mayo de 1.999 (B.O.E. 3-6-1.999), que reestructura los órganos de recaudación y les atribuye competencias y fija las competencias en materia de aplazamientos de pago en función de la cuantía (Aranzadi, R.C.L. 1.999\1.475), a las unidades de recaudación existentes en la Dependencia Central de Recaudación, en las Dependencias Regionales de Recaudación, en las Dependencias de Recaudación de las Delegaciones de la Agencia, así como por los Servicios de Recaudación de las Administraciones de la Agencia, pudiendo en consecuencia " *Llevar a cabo las actuaciones de comprobación e investigación de la existencia y situación de bienes o derechos de los obligados al pago de una deuda, para asegurar o efectuar su cobro, ostentando cuantas facultades reconocen a la Administración los artículos 110 a 112 de la Ley General Tributaria*".

D) INCIDENCIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La Agencia Estatal de Administración Tributaria fue instituida por el artículo 103 de la Ley 31/1.990, de 27 de diciembre, (B.O.E. 28-12-1.990) de Presupuestos del Estado para 1.991 (Aranzadi, R.C.L. 1.990\2.687). La misma se encuentra adscrita al Ministerio de Economía y Hacienda a través de la Secretaría de Estado de Hacienda e integrada en las Administraciones Públicas Centrales.

La constitución efectiva de la A.E.A.T. se llevó a cabo el día 1º de enero de 1.992, de acuerdo a lo señalado por la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 25 de septiembre de 1.991 (B.O.E. 27-9-1.991, Aranzadi, R.C.L. 1.991\2.360), suprimiendo de conformidad con el artículo 103.diez.1, de la Ley 31/1.990 de 27 de diciembre, " *la Secretaría General de Hacienda y los Organismos autónomos adscritos a la misma, la Dirección General de Gestión Tributaria, la Administración Territorial de la Hacienda Pública, y a los Organismos Autónomo de aquélla*".

La A.E.A.T. se configura de conformidad con la disposición adicional tercera de la Ley 40/1.998, de 9 de diciembre (B.O.E. 10-12-1.998), del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Aranzadi, R.C.L. 1.998\2.866), como " *1...una entidad de Derecho público, con personalidad jurídica y patrimonio propios que actúa con autonomía de gestión y plena capacidad jurídica, pública y privada, en el cumplimiento de sus fines*". No obstante, el que se encuentre adscrita al Ministerio de Economía y Hacienda, da lugar a excluir a la Agencia como una Administración independiente, y que la misma se encuentre vinculada a la política que le señale en su momento el titular del Ministerio.

La A.E.A.T. es la organización administrativa responsable que tiene asignada de acuerdo al artículo 103, apartado 2 y 3 de la Ley 31/1.990, de 27 de diciembre (B.O.E. 28-12-1990), de Presupuestos del Estado para 1.991 (Aranzadi, R.C.L. 1.990\2.687), la tarea "...2...en nombre y por cuenta del Estado, de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y de aquellos recursos de otras Administraciones Públicas nacionales o de las Comunidades Europeas cuya gestión se le encomiende por Ley o por convenio. Asimismo continua señalando a renglón seguido que, "3 Corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria desarrollar las actuaciones administrativas necesarias para que el sistema tributario estatal se aplique con generalidad y eficacia a todos los contribuyentes, mediante los procedimientos de gestión, inspección y recaudación tanto formal como material que minimicen los costes indirectos derivados de las exigencias formales necesarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias".

La Orden de 26 de diciembre de 1.991 (B.O.E. 28-12.1.991), sobre la estructura y competencia de la A.E.A.T. (Aranzadi, R.C.L. 1.991\3.020), establece en su artículo 1º que, "Las competencias que en materia de funciones asignadas a la Agencia Estatal de Administración Tributaria estén atribuidas a la Secretaría General de Hacienda y a las Direcciones Generales de Gestión Tributaria, Inspección Financiera y Tributaria, Recaudación, Aduanas e Impuestos Especiales, e Informática Tributaria, se entenderán atribuidas a la citada Agencia desde el día 1 de enero de 1992 y serán ejercidas, respectivamente, por el Director general de aquélla y por los Directores de los Departamentos de Gestión Tributaria, Inspección Financiera y Tributaria, Recaudación, Aduanas e Impuestos Especiales, e Informática Tributaria".

Señala el artículo anterior la fecha de inicio de las competencias asignadas a la A.E.A.T. y los órganos sobre quienes recaen las mismas.

Por su parte, la Orden de 2 de Junio de 1.994 (B.O.E. 9-6-1.994), que desarrolla la estructura de la A.E.A.T. (Aranzadi, 1.994\1.608), en su número primero señala que, "A tenor de lo establecido en los artículos 1.º y 2.º de la Orden Ministerial de 26 de diciembre de 1.991, las funciones asignadas a la Agencia Estatal de Administración Tributaria se ejercen por la Dirección General de la misma y por los siguientes Departamentos: Departamento de Gestión Tributaria. Departamento de Inspección Financiera y Tributaria. Departamento de Recaudación. Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales. Departamento de Informática Tributaria. Departamento de Recursos Humanos. Departamento Económico-Financiero".

La anterior disposición viene a ratificar lo que ya había señalado en su oportunidad el artículo 1º de la Orden de 26 de diciembre de 1.991, agregando a los

Departamentos indicados en la norma anterior, los Departamentos de Recursos Humanos, así como el Departamento Económico–Financiero.

Por tanto, la creada Agencia Estatal de Administración Tributaria, supuso un cambio de titular, asumiendo las competencias en las funciones que tenía la Secretaría General de Hacienda y las Direcciones Generales de Gestión, Inspección, Recaudación, Aduanas e Impuestos Especiales e Informática Tributaria.

Dicha sustitución no alteró para nada las potestades de obtención de información sobre terceros, salvo el cumplimiento de ciertos requisitos, como es la autorización del director del departamento correspondiente o de los delegados y delegados especiales de la Agencia, cuando se estuviese frente a los casos de investigar movimientos de cuentas corrientes, tal como quedó señalado en el apartado primero y segundo de la Resolución de 20 de febrero de 1.992, el cual fue emitido por la Presidencia de la A.E.A.T. con relación a los órganos competentes para autorizar actuaciones de obtención de información cerca de personas o entidades dedicadas al tráfico bancario y crediticio. Esta normativa señala, *"Primero. Los Directores de los Departamentos de Aduanas e Impuestos Especiales, Inspección Financiera y Tributaria, y Recaudación, en la esfera central y en aquellos casos en los que las actuaciones de obtención de información se realicen cerca de entidades bancarias o crediticias situadas fuera del ámbito territorial de la correspondiente Delegación Especial. Segundo. Los Delegados especiales y Delegados de la Agencia en el ámbito territorial de la correspondiente Delegación"*.

1.3. COMUNIDADES AUTÓNOMAS

A) RÉGIMEN COMÚN

Los recursos económicos con que cuentan las Comunidades Autónomas vienen a estar constituidos entre otros, por los tributos que le son propios, así como por los que le haya cedido de forma total o parcial el Estado.

Como lo indica el artículo 19 de la Ley Orgánica 8/1.980, de 22 de septiembre (B.O.E. 1-10-1.980), de Financiación de las Comunidades Autónomas (Aranzadi, R.C.L. 1.980\2.165), en la redacción dada por la Ley Orgánica 3/1.996, de 27 de diciembre, las Comunidades Autónomas pueden ejercer frente a los tributos que les son propios, la gestión, liquidación, recaudación e inspección de los mismos, contando con plenas atribuciones para su organización y ejecución; igualmente podrán hacer lo mismo con los tributos que se le hayan cedido, siempre que cuenten con la delegación del Estado.

En ambos casos las Comunidades Autónomas cuentan con la facultad inspectora y recaudadora, con lo cual, pueden ejercer plenamente la potestad de información tributaria sobre terceros, a través de los órganos competentes que sus normas respectivas le señalen y, ejercerán las funciones previstas en el artículo 140 de la L.G.T., aplicando las normas legales y reglamentarias que regulen las actuaciones inspectoras del Estado en materia tributaria –artículo 18 de la Ley 14/1.996, de 30 de diciembre (B.O.E. 31-12-1.996), de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias (R.C.L. 1.996\3.183)–, dejando a salvo, la colaboración que se ha de tener con los órganos del Estado.

Ahora bien, cuando las Comunidades Autónomas necesiten realizar actuaciones de comprobación e investigación tributaria, y las mismas se deban llevar a cabo fuera de su territorio, han de solicitar que dichas actuaciones se lleven a cabo por los órganos de la Inspección de los Tributos del Estado, tal como indica el artículo 18, apartado 3 de la Ley 14/1.996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos, cuando dice que *"Las actuaciones comprobadoras e investigadoras en materia tributaria de las Comunidades Autónomas, fuera de su territorio serán realizadas por la Inspección de los Tributos del Estado, a requerimiento de las Comunidades Autónomas, de conformidad con los planes de colaboración que al efecto se establezcan"*.

Actuaciones éstas, que son aplicables cuando se trate del ejercicio de la potestad de información y que tengan lugar fuera del territorio de la Comunidad Autónoma.

Lo anteriormente señalado es aplicable con respecto a la información sobre cuentas y operaciones activas y pasivas a que se refiere el artículo 23.1 de la Ley 14/1.996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos, cuando indica que *"La investigación tributaria de las cuentas y operaciones activas y pasivas de las Bancas, Cajas de Ahorro, Cooperativas de Crédito y cuantas personas físicas o jurídicas se dediquen al tráfico bancario o crediticio, se realizarán en orden a la gestión de los Impuestos sobre el Patrimonio, sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y de los tributos sobre el juego, previa autorización de la autoridad competente de la Comunidad Autónoma respectiva"*.

En consecuencia, cuando la misma se realice fuera del territorio de la Comunidad Autónoma respectiva se ha de llevar a cabo por la Inspección de los Tributos del Estado –artículo 23.3 de la Ley 14/1.996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos–.

Por otra parte, el artículo 18.2 de la Ley 14/1.996, de 30 de diciembre nos indica que *"Cuando la inspección de los tributos del Estado o de las Comunidades Autónomas conocieren con ocasión de sus actuaciones comprobadoras e investigadoras hechos con trascendencia tributaria para otras administraciones, lo comunicarán a éstas en la forma que reglamentariamente se determine"*.

Tanto en el ámbito nacional de un país como en el ámbito internacional debe existir colaboración entre las distintas administraciones; lo que nos lleva a afirmar que debe existir una asistencia mutua a efectos tributarios entre las Administraciones fiscales, una colaboración entre las Administraciones tributarias de los Estados para evitar de este modo que el carácter supranacional ampare el fraude fiscal.

Cuando los datos que interesen a una Comunidad Autónoma para la aplicación bien de los tributos propios o aquellos que se le hayan cedido, se encuentren en poder de un Estado miembro de la Comunidad Económica Europea, el artículo 3.6 del Real Decreto 1.326/1.987, de 11 de septiembre (B.O.E. 29-10-1.987), del Procedimiento de aplicación de las Directivas comunitarias sobre intercambio de información tributaria (Aranzadi, R.C.L. 1.987\2.339), dispone en tal sentido que:

"En el caso de que los órganos competentes de una Comunidad Autónoma precisasen, para la correcta liquidación de alguno de los tributos a que se refiere el artículo 1. de este Real Decreto, de determinados datos, informes o antecedentes que obrasen en poder de otro Estado miembro, aquélla solicitará del Ministro de Economía y Hacienda que se dirija a la autoridad competente de ese otro Estado miembro recabando la correspondiente información con arreglo a lo dispuesto en este Real Decreto.

Del mismo modo, cuando la información solicitada del Ministro de Economía y Hacienda por la autoridad competente de otro Estado miembro obre en poder de los órganos competentes de una Comunidad Autónoma, aquél recabará de ésta tal información en cumplimiento de este Real Decreto y de acuerdo con las disposiciones que regulen la colaboración a efectos tributarios entre la Administración del Estado y la de la Comunidad Autónoma".

Por otra parte, de conformidad con el artículo 6.3 del mismo Real Decreto 1.326/1.987, de 11 de septiembre:

"En el caso de que los órganos competentes de una Comunidad Autónoma dispusieran de información con trascendencia tributaria para la correcta liquidación de los impuestos a que se refiere el artículo 1. de este Real Decreto, lo comunicarán al Ministro de Economía y Hacienda para que dé traslado de la misma a la autoridad competente de los Estados miembros interesados, en cumplimiento de lo dispuesto en este Real Decreto y de acuerdo con las disposiciones que regulen la colaboración a efectos tributarios entre la Administración del Estado y la de la Comunidad Autónoma".

Se prevé para el caso de las Comunidades Autónomas, ya no una aportación de información mediante requerimiento, sino más bien, una información que se realiza de manera espontánea.

Podemos concluir señalando que tanto en los tributos que les son propios, así como en aquellos que se les hayan cedido, siempre y cuando en estos últimos cuente con la respectiva delegación del Estado, las Comunidades Autónomas pueden ejercer con relación a los mismos, las competencias relacionadas con la gestión, liquidación, recaudación e inspección, pudiendo llevar a cabo por tanto la potestad de información tributaria sobre terceros, derivada de las facultades antes mencionadas como son las de inspección y recaudación, lo que harán a través de los órganos competentes que sus respectivas normas le indiquen, debiendo en todo caso acudir a los órganos de la Inspección de los Tributos del Estado, cuando las actuaciones de comprobación e investigación tributaria se han de realizar fuera de su territorio, asimismo comunicarán a las otras Administraciones los hechos con trascendencia tributaria que conocieren con ocasión de sus actuaciones, en la forma que reglamentariamente se determine.

B) CONVENIO ECONÓMICO ENTRE EL ESTADO Y LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA

El amparo y respeto de los derechos históricos del territorio foral conlleva a que se le reconozca a la Comunidad foral de Navarra la potestad para establecer, mantener y regular su propio sistema tributario, incluido el sistema tributario local.

El artículo 1.2 de la L.R.H.L. deja a salvo el régimen financiero foral del Territorio Histórico de Navarra, el cual ha de desarrollarse en el marco de la Constitución y del Estatuto de Autonomía como lo señala la disposición adicional 1º de la C.E. El mismo se denomina de Convenio en razón de los Convenios económicos entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra²¹⁰.

La Ley 28/1.990, de 26 de diciembre (B.O.E. 27-12-1.990), por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (Aranzadi, R.C.L. 1.990\2.673), en la redacción dada por la Ley 19/1.998, de 15 de junio (B.O.E. 16-6-1.998), de modificación del Convenio Económico con el Estado, sancionado por la Ley 28/1.990 (Aranzadi, R.C.L. 1.998\1.472) indica en su artículo 29.7ª.a) y b).2ª:

"...a) La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar exclusivamente a la Administración de la Comunidad Foral de Navarra o, en su caso, a la Administración del Estado, se llevará a cabo por las Inspecciones de los Tributos de cada una de dichas Administraciones.

...b).2º Si los sujetos pasivos tienen su domicilio fiscal en territorio navarro, la comprobación e investigación será realizada por los órganos competentes de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, sin perjuicio de la colaboración de la Administración del Estado, y surtirá efectos frente a las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las mismas.

²¹⁰ Ver a Pagès i Galtés, J.: *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, Marcial Pons, Madrid, 1.995, pág. 55 y ss.

En el caso de que el sujeto pasivo realice en territorio de régimen común el 75 por 100 o más de sus operaciones totales, de acuerdo con los puntos de conexión, será competente la Administración del Estado, sin perjuicio de la colaboración de la Administración de la Comunidad Foral".

También le corresponde a la Comunidad Foral de Navarra, de conformidad con el artículo 39.1 de la Ley 28/1.990, de 26 de diciembre, "...la investigación tributaria de cuentas y operaciones, activas y pasivas, de las entidades financieras y de cuantas personas físicas o jurídicas se dediquen al tráfico bancario o crediticio, en orden a la exacción de los tributos cuya competencia corresponda a la Comunidad Foral".

No obstante, como se ha indicado con anterioridad, cuando exista necesidad de realizar actuaciones de investigación y comprobación en materia tributaria, que corresponda a las competencias atribuidas a la Comunidad Foral de Navarra, si dicha actuación se ha de llevar a cabo fuera de su territorio, las mismas serán efectuadas previo requerimiento de la Comunidad Foral, por los Órganos de la Inspección de los Tributos del Estado –artículo 18, apartado tercero de la Ley 14/1.996, de 30 de diciembre de Cesión de Tributos–, siendo aplicable lo anteriormente señalado cuando estemos en presencia de la potestad de información tributaria sobre terceros.

En consecuencia, podemos afirmar que si un sujeto no residente en la Comunidad de Navarra, posee datos con trascendencia tributaria sobre un tercero que debe tributar exclusivamente en la Comunidad Foral, si ésta desea que aquel sujeto no residente en su Comunidad le informe, no puede dirigirle directamente el requerimiento, sino que deberá solicitar a la Administración tributaria del Estado que sea ella quien le requiera la información.

Por otra parte, en lo que se refiera a los impuestos gestionados por el Estado, se ha de tener en consideración las reglas establecidas por dicho Convenio, esto es, corresponderá la competencia para llevar a cabo la comprobación e investigación a los órganos de la Administración del Estado sobre la situación tributaria de los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en territorio común, o bien, realicen en territorio de régimen común el 75 por 100 o más de sus operaciones totales –artículo 29.7º.b) 1º y 2º–.

Por otra parte, el su artículo 5.1 de la Ley 19/1.998, de 15 de junio señala que "*El Estado y la Comunidad Foral de Navarra colaborarán en la aplicación de sus respectivos regímenes tributarios y, a tal fin, se facilitarán mutuamente las informaciones y ayudas necesarias*".

El Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra permite la colaboración entre ambas Administraciones proporcionándose

mutuamente toda la información con trascendencia tributaria que sea necesaria para la aplicación de los tributos, con lo cual, la Comunidad Foral de Navarra podrá obtener la cooperación de la Administración del Estado y viceversa, lo que le permitirá recabar los datos y auxilio que juzguen necesarios para poder llevar a buen término la aplicación de sus regímenes tributarios.

C) CONCIERTO ECONÓMICO CON LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO

En la potestad de sus Territorios Históricos –Alava, Guipúzcoa y Vizcaya– es donde el País Vasco encuentra su fundamento para la existencia de su régimen especial de mantener, regular y establecer su propio sistema tributario, siendo amparado y respetado por la Constitución, y cuya actualización se ha de llevar a cabo en el marco de los principios constitucionales y de los Estatutos de Autonomía, de acuerdo con la disposición adicional 1º de la C.E., en virtud de la cual se amparan y respetan los derechos históricos de los territorios forales.

En cumplimiento del mandato constitucional antes señalado, el Estatuto de Autonomía para el País Vasco aprobado por Ley Orgánica 3/1.979, de 18 de diciembre (Aranzadi, RCL 1979, 3028; ApNDL 10500), establece el principio esencial en esta materia, de acuerdo al cual las instituciones competentes de los territorios históricos del País Vasco –Alava, Guipúzcoa y Vizcaya– pueden mantener, establecer y regular su propio sistema tributario.

El ejercicio de esa potestad tributaria foral requiere el adecuado ordenamiento de las relaciones de índole financiera y tributaria entre el Estado y el País Vasco, a cuyo fin el Estatuto de Autonomía dispone que las relaciones tributarias vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de concierto económico o convenios, que recoge los flujos financieros entre ambas Administraciones. Por tanto, entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco existe Concierto Económico, el cual se encuentra amparado en el artículo 1.2 y disposición adicional 18 de la L.R.H.L. Su nombre deriva de los Conciertos económicos entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco²¹¹.

El primer Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco fue aprobado por la Ley 12/1.981, de 13 de mayo, (B.O.E.28-5-1.981, Aranzadi, R.C.L. 1.981\1.232), el cual ha sido sustituido por la Ley 12/2.002, de 23 de mayo (B.O.E. 24-5-2.002, (Aranzadi, R.C.L. 2.002\1.345), que aprueba el actual Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. Sigue los mismos principios, bases y

directrices que el Concierto de 1.981, reforzándose los cauces o procedimientos tendentes a conseguir una mayor seguridad jurídica en su aplicación.

El artículo 4º de la Ley 12/2.002, nos indica una serie de principios de colaboración reciproca entre el Estado y las instituciones competentes de los Territorios Históricos relacionadas con proyectos y disposiciones normativas en materia tributaria y, en su numeral 3º nos indica:

"...Tres. El Estado y los Territorios Históricos, en el ejercicio de las funciones que les competen en orden a la gestión, inspección y recaudación de sus tributos, se facilitarán mutuamente, en tiempo y forma adecuados, cuantos datos y antecedentes estimen precisos para su mejor exacción.

En particular, ambas Administraciones:

a) Se facilitarán, a través de sus centros de proceso de datos, toda la información que precisen. A tal efecto, se establecerá la intercomunicación técnica necesaria. Anualmente se elaborará un plan conjunto y coordinado de informática fiscal.

b) Los servicios de inspección prepararán planes conjuntos de inspección sobre objetivos, sectores y procedimientos selectivos coordinados, así como sobre contribuyentes que hayan cambiado de domicilio, entidades en régimen de transparencia fiscal y sociedades sujetas a tributación en proporción al volumen de operaciones en el Impuesto sobre Sociedades".

Por su parte, el artículo 5, establece unas competencias que vienen a ser de ejercicio exclusivo del Estado. En este sentido tenemos:

"Primera. La regulación, gestión, inspección, revisión y recaudación de los derechos de importación y de los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Segunda. La alta inspección de la aplicación del presente Concierto Económico, a cuyo efecto los órganos del Estado encargados de la misma emitirán anualmente, con la colaboración del Gobierno Vasco y de las Diputaciones Forales, un informe sobre los resultados de la referida aplicación".

El artículo 45 de la misma Ley refiriéndose a la colaboración que han de procurarse las Entidades financieras tanto del Estado como de las Diputaciones Forales del País Vasco, nos señala:

"Colaboración de las Entidades financieras en la gestión de los tributos y actuaciones de la inspección de los tributos

Uno. *Corresponderá a las Diputaciones Forales del País Vasco la investigación tributaria de cuentas y operaciones, activas y pasivas, de las Entidades financieras y cuantas personas físicas o jurídicas se dediquen al tráfico bancario o crediticio, en orden a la exacción de los tributos cuya competencia les corresponda.*

En relación con las actuaciones de obtención de información a que se refiere el párrafo anterior que hayan de practicarse fuera del territorio vasco, se estará a lo dispuesto en el apartado Dos siguiente.

Dos. *Las actuaciones comprobadoras e investigadoras que, en el ámbito de las competencias atribuidas por el presente Concierto Económico a las Diputaciones*

²¹¹ Ver a Pagès i Galtés, J.: *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, ob. cit, pág. 52 y ss, donde se estudia con carácter de régimen excepcional, al igual que el convenio aplicable a Navarra.

Forales deban efectuarse fuera de su territorio, serán practicadas por la Inspección de los Tributos del Estado o la de las Comunidades Autónomas competentes por razón del territorio cuando se trate de tributos cedidos a las mismas, a requerimiento del órgano competente de dichas Diputaciones Forales.

Cuando la Inspección Tributaria del Estado o de las Diputaciones Forales conocieren, con ocasión de sus actuaciones comprobadoras e investigadoras, hechos con trascendencia tributaria para la otra Administración, lo comunicará a ésta en la forma que reglamentariamente se determine".

El artículo 6 de la Ley 12/2.002, de 23 de mayo, establece que el punto de conexión entre la Hacienda Foral y la imposición sobre la renta lo constituye la residencia habitual en el País Vasco, lo que "a sensu contrario", hace que el Estado la mantenga cuando no exista ese punto de conexión. La propia Ley, en los preceptos siguientes establece normas especiales para la tributación de los no residentes, que pueden justificar la necesidad de obtener datos suficientes para la Administración Estatal.

El Tribunal Supremo en su Sentencia de 24 de julio de 1.999 (Aranzadi, R.J. 1.999\7.104), refiriéndose a los requerimientos de información llevados a cabo por la Inspección de los tributos a una entidad aseguradora, sobre pólizas de seguro con prima única, ha señalado en su Fundamento Jurídico 2º que "Ante la ausencia de una norma específica que excluya, en todos los casos, a la Hacienda del Estado en este tipo de seguros, es manifiesto que la misma tiene títulos, en la Ley del Concierto, para practicar el requerimiento impugnado".

Por otra parte, el Tribunal Supremo considera en la sentencia antes identificada, Fundamento Jurídico 3º, que puede darse el "...supuesto de que los suscriptores de las pólizas de seguros con prima única pueden no estar domiciliados en la Comunidad Autónoma del País Vasco, dado que, en principio, la Administración desconoce el domicilio de los suscriptores y será, posteriormente, al conocerlo, cuando pueda realizar su actuación investigadora o comprobadora...".

Podemos afirmar que las Diputaciones Forales del País Vasco han de ocurrir a la Inspección Financiera y Tributaria del Estado, para que ésta lleve a cabo las investigaciones tributarias en orden a la obtención de información tributaria, de los tributos cuya competencia corresponda a dichas Diputaciones, cuando las mismas hayan de practicarse fuera del territorio vasco. En consecuencia, no les es permitido a éstas Diputaciones Forales dirigir de manera directa los requerimientos respectivos.

Por otra parte, además de la competencia que corresponde a las Diputaciones Forales del País Vasco sobre los sujetos cuyo domicilio fiscal se encuentre en su territorio, también la tendrán sobre todos aquellos que aun cuando su residencia se

encuentre en el extranjero, conserven la condición política de vasco con arreglo al artículo séptimo del Estatuto de Autonomía.

Igualmente se intercambiarán información entre sí las Administraciones, cuando tanto la Inspección Tributaria del Estado, así como las Diputaciones Forales conocieren distintos hechos con trascendencia fiscal, con ocasión de las actuaciones de comprobación e investigación que lleven a cabo.

La colaboración recíproca entre el Estado y las Comunidades Autónomas constituye una garantía para el mejor desarrollo de sus relaciones. La información con carácter tributario que se intercambien procurará a ambas Administraciones la realización con mayor eficacia de la exacción de los tributos, tal como queda contemplado en el artículo 4, apartador 3º de la Ley 12/2.002, de donde se desprende el reconocimiento recíproco, mediante el cual se ha de llevar a cabo la obtención de información con relevancia tributaria por parte de dichas Administraciones, que les permita una mayor eficiencia y eficacia en la gestión de los tributos que les corresponda de conformidad con la Ley.

1.4. CORPORACIONES LOCALES

Las Entidades Locales al igual que el Estado y las Comunidades Autónomas tienen atribuidas potestades de obtención de información tributaria sobre terceros, sin embargo, la potestad de información de los entes locales está directamente relacionada con los tributos de que se trate, por tanto, tales potestades estarán circunscritas a aquellos tributos sobre los cuales la entidad local tiene competencia y para cuya gestión tiene relevancia los datos e información que solicite.

El régimen de la colaboración entre Administraciones tributarias en el ámbito de la gestión de los tributos, aparecen recogidas en el artículo 106.3 de la Ley 7/1.985, de 2 de abril (B.O.E. 3-4-1.985), reguladora de las Bases del Régimen Local – L.B.R.L.– (Aranzadi, R.C.L. 1.985\799), así como en la Ley 39/1.988, de 28 de diciembre (B.O.E. 30-12-1988), de regulación de las Haciendas Locales (R.C.L. 1.988\2.607).

La Ley 39/1.988, de 28 de diciembre, de regulación de las Haciendas Locales viene a desarrollar el régimen de colaboración entre Administraciones Tributarias, estableciendo fórmulas de colaboración específicas con relación a determinadas funciones de la gestión de los Impuestos sobre Bienes Inmuebles y sobre Actividades Económicas, con lo cual podemos decir siguiendo a Rubio de Urquía, que estaríamos

frente a "...un régimen general de colaboración, por un lado, y de regímenes especiales, por otro"²¹².

El artículo 8 de la Ley 39/1.988, de 28 de diciembre, de regulación de las Haciendas Locales, modificado por el artículo 18 apartado 4º de la Ley 50/1.998, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, viene a señalar el régimen general de colaboración entre Administraciones Tributarias en la gestión de los tributos locales.

Este artículo 18.4º de la Ley 50/1.998 vino a darle una nueva redacción al artículo 8 de la Ley 39/1.988, el cual ha quedado redactado en los siguientes términos:

"1. ...las Administraciones Tributarias del Estado, de las Comunidades Autónomas y de las Entidades locales colaborarán en todos los órdenes de gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales..."

2. En particular, dichas Administraciones:

a) Se facilitarán toda la información que mutuamente se soliciten y, en su caso, se establecerá, a tal efecto la intercomunicación técnica precisa a través de los respectivos Centros de Informática.

b) Se prestarán recíprocamente, en la forma que reglamentariamente se determine, la asistencia que interese a los efectos de sus respectivos cometidos y los datos y antecedentes que se reclamen.

c) Se comunicarán inmediatamente, en la forma que reglamentariamente se establezca, los hechos con trascendencia para los tributos y demás recursos de Derecho público de cualquiera de ellas, que se pongan de manifiesto como consecuencia de actuaciones comprobadoras e investigadoras de los respectivos servicios de inspección.

d) Podrán elaborar y preparar planes de inspección conjunta o coordinada sobre objetivos, sectores y procedimientos selectivos.

Lo previsto en este apartado se entiende sin perjuicio del régimen legal al que están sometidos el uso y la cesión de la información tributaria....

3. Las actuaciones en materia de inspección o recaudación ejecutiva que hayan de efectuarse fuera del territorio de la respectiva Entidad local en relación con los ingresos de Derecho público propios de ésta, serán practicadas por los órganos competentes de la correspondiente Comunidad Autónoma cuando deban realizarse en el ámbito territorial de ésta, y por los órganos competentes del Estado en otro caso, previa solicitud del Presidente de la Corporación.

4. Las Entidades que, al amparo de lo previsto en este artículo, hayan establecido fórmulas de colaboración con Entidades locales para la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos y demás ingresos de Derecho público propios de dichas Entidades locales, podrán desarrollar tal actividad colaboradora en todo su ámbito territorial e incluso en el de otras Entidades locales con las que no hayan establecido fórmula de colaboración alguna".

Según Rubio de Urquía, el precepto antes transcrito, contempla el régimen general de colaboración en dos planos distintos, uno de carácter abstracto y otro más concreto.

²¹² Rubio de Urquía, J. I.: "Las competencias de las Entidades locales en la Gestión Tributaria. Delegación de competencias. Colaboración interadministrativa en la gestión fiscal" en *La Gestión Tributaria en la Hacienda Local*, colección temas de administración local, núm. 40, Granada, 1.990, pág. 32.

- a) Con lo que respecta al carácter abstracto, el mismo se desprende del contenido de los distintos literales del numeral 2, el cual recoge una serie de "posibilidades" de colaboración, sin embargo, requerirá para su materialización un esfuerzo de concreción a través de convenios;
- b) Por su parte, el carácter concreto lo conseguimos en el contenido del numeral 3, de donde se desprende una clara y auténtica colaboración interadministrativa, referida a las actuaciones de inspección y de recaudación ejecutiva que hayan de realizarse fuera del territorio de la Entidad local de los ingresos de que se trate, las cuales serán llevadas a cabo, previa solicitud del Presidente de la Corporación, necesariamente por la Comunidad Autónoma o por los órganos del Estado, según que tales actuaciones hayan de realizarse bien en el territorio de la Comunidad o fuera del mismo²¹³.

De conformidad con el artículo antes transcrito, se establece una colaboración amplia en todos los ordenes que tienen que ver con la potestad tributaria atribuida a las distintas administraciones que conforman el Estado, lo que conlleva a que en este caso las Entidades Locales puedan solicitar a cada una de esas Administraciones que le aporten los datos, la información o los antecedentes que le permitan la aplicación de los tributos de una manera más eficaz, ajustándose a las formas que reglamentariamente se determinen a tal efecto.

Además del régimen general de colaboración entre Administraciones Tributarias, se prevé situaciones particulares de colaboración, esto es, de un régimen especial de colaboración, pero referidas al ámbito del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, o bien, en el Impuesto sobre Actividades Económicas, pero que como nos dice Rubio de Urquía, "situaciones éstas que se refieren siempre a la participación, vía colaboración, de las Entidades locales en las funciones de gestión de ambos tributos que la Ley atribuye a la Administración Tributaria del Estado"²¹⁴.

De conformidad con los artículos 78.2 y 3, y 92.2 y 3 de la Ley 39/1.988, de 28 de diciembre, de regulación de las Haciendas Locales, modificados por el artículo 18 apartado 19º.1. y 2., así como el apartado 21º.1 y 2 de la Ley 50/1.998, de 30 de diciembre (B.O.E. 31-12-1.998) de medidas fiscales, administrativas y del orden social (R.C.L. 1.998\3.063), en los Impuestos sobre Bienes Inmuebles y sobre Actividades Económicas, la liquidación y recaudación, así como la revisión de los actos dictados

²¹³ Rubio de Urquía, J. I.: "Las competencias de las Entidades locales en la Gestión Tributaria...", ob. cit., pág. 33.

²¹⁴ Rubio de Urquía, J. I.: "Las competencias de las Entidades locales en la Gestión Tributaria...", ob. cit., pág. 34.

en vía de gestión tributaria, se llevarán a cabo por los Ayuntamientos (artículos 78.2 y 92.2), y la inspección de estos impuestos se llevará a cabo por los órganos competentes de la Administración del Estado, no obstante, se deja a salvo las fórmulas de colaboración que se establezcan con los Ayuntamientos y, en su caso, con las Diputaciones Provinciales, Cabildos o Consejos insulares y otras Entidades locales reconocidas por las leyes, y Comunidades Autónomas que lo soliciten, en los términos que reglamentariamente se establezca (artículo 78.3 y 92.3).

El ejercicio de las actividades de gestión, liquidación, inspección –cuando se le haya atribuido expresamente– y de recaudación pueden ser llevada a cabo directamente por los Ayuntamientos. No obstante, de conformidad con el artículo 7.1 de la Ley 39/1.988, de 28 de diciembre, "*...las Entidades locales podrán delegar en la Comunidad Autónoma o en otras Entidades locales en cuyo territorio estén integradas, las facultades de gestión, liquidación, inspección y recaudación tributarias que la presente Ley les atribuye*".

En el mismo sentido, el artículo 106.3 de la Ley 7/1.985, de 2 de abril (B.O.E. 3-4-1.985), reguladora de las Bases del Régimen Local (Aranzadi, R.C.L. 1.985\799) señala que "*Es competencia de la Entidades locales la gestión, recaudación e inspección de sus tributos propios, sin perjuicio de las delegaciones que puedan otorgar a favor de las Entidades locales de ámbito superior o de las respectivas Comunidades Autónomas...o con el Estado...*". En consecuencia, podemos afirmar siguiendo a Pagès, las Entidades Locales podrán establecer convenios con otros entes territoriales en cuya demarcación se ubique el Ayuntamiento, o bien, delegarlo en otros entes públicos –principalmente a las Diputaciones provinciales–, a los efectos de que sean estos otros entes públicos quienes ejerzan estas funciones²¹⁵.

Por consiguiente, podemos afirmar que las entidades locales podrán desarrollar actuaciones de información cuando hayan solicitado que se les delegue por la Administración del Estado tal facultad –artículo 92.3 de la Ley 39/1.988, de 28 de diciembre–, así como también, pueden iniciar dichas actuaciones por serles propias, siempre que las mismas se lleven a cabo en vía de apremio.

Finalmente, corresponde plenamente a los Ayuntamientos la potestad de información en los demás impuestos municipales, esto es, los impuestos sobre vehículos de tracción mecánica, construcciones, instalaciones y obras, incrementos

²¹⁵ Pagès i Galtés, J.: "La participación de los sujetos privados en la gestión de ingresos públicos", en la revista *El Consultor*, núm. 11, Madrid, 2.002, pág. 1.931.

del valor de los terrenos de naturaleza urbana y sobre aprovechamiento privado de cotos de caza y pesca.

2. OBLIGACIÓN POR PARTE DE DETERMINADOS SUJETOS A PROPORCIONAR INFORMACIÓN TRIBUTARIA

Los sujetos obligados con carácter general al deber de información se encuentran señalados en el artículo 39 de la Ley 30/1.992, de 26 de noviembre (B.O.E. 27-11-1.992), de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común –L.R.J.A.P.P.A.C.– (Aranzadi, R.C.L. 1.992\2.786), el mismo regula los deberes de colaboración de los ciudadanos, cuando nos dice que:

"1. Los ciudadanos están obligados a facilitar a la Administración informes, inspecciones y otros actos de investigación sólo en los casos previstos por la ley.

2. Los interesados en un procedimiento que conozcan datos que permitan identificar a otros interesados que no hayan comparecido en él tienen el deber de proporcionárselos a la Administración actuante".

En este sentido, serán las leyes reguladoras de cada tributo, así como las disposiciones reglamentarias que se dicten en su desarrollo, las que nos indiquen en cada caso concreto los sujetos que se encuentren obligados al cumplimiento de tales deberes en los diferentes ámbitos del ordenamiento jurídico. Con relación a esto nos dedicaremos en los siguientes párrafos a revisar la Ley General Tributaria y el Reglamento General de la Inspección de los Tributos.

La Ley General Tributaria viene a ser la norma que regula con carácter general el deber de información ante la Administración tributaria, señalando los distintos sujetos obligados a su cumplimiento. En tal sentido, hemos de proceder al análisis de los preceptos que establecen dicho deber.

- a) El artículo 35, párrafo 1º de la L.G.T., indica la obligación que tiene todo sujeto pasivo de *"formular cuantas declaraciones y comunicaciones se exijan para cada tributo"*. Por su parte el párrafo 2º contempla los deberes de información que tienen los sujetos pasivos respecto de los hechos imponibles realizados, cuando señala el deber de *"...proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible"*, encontrándonos en este caso en presencia de los denominados deberes de información sobre datos propios.
- b) Los artículos 111 y 112 de la L.G.T. contemplan los deberes de información tributaria que tiene toda persona natural o jurídica, bien sean sujetos públicos o privados de aportar información a la Administración tributaria, y que siendo

personas distintas al sujeto pasivo del tributo, se encuentran en posesión de datos que tienen repercusión y trascendencia tributaria para estos últimos, derivado de las relaciones económicas, profesionales o financieras que mantienen con las personas para quienes dichos datos e informes conllevan trascendencia tributaria. En este caso, nos encontramos frente a los denominados deberes de información de datos referenciados.

- c) Por su parte, el artículo 140.d) de la L.G.T., cuando se refiere a la competencia de la Inspección de los Tributos, señala que la misma podrá llevar a cabo, bien por su propia iniciativa o bien a solicitud de otro órgano de la Administración *"...actuaciones inquisitivas o de información que deban llevarse a efecto cerca de los particulares o de otros organismos, y que directa o indirectamente conduzcan a la aplicación de los tributos"*, con lo cual cabe inferir que con ello se hace referencia a los deberes de información que tienen los sujetos de la obligación tributaria principal o esencial, así como a los terceros ajenos a la misma.

Nos ocuparemos de la parte pasiva, no en cuanto resulte obligada a dar cumplimiento a la prestación pecuniaria principal o fundamental, esto es, no como sujeto pasivo de la obligación tributaria que consiste en el pago de una suma de dinero, sino en cuanto resulta constreñido al deber de colaboración en el procedimiento.

Los sujetos ajenos a la relación tributaria principal, que vienen obligados a proporcionar información tributaria sobre terceros, constituyen el objeto del presente estudio, es decir, los sujetos a los que con carácter general se refieren los artículos 111 y 112 de la L.G.T., son los que interesan al objeto de nuestro análisis.

El artículo 111 de la Ley General Tributaria, tanto antes como después de la reforma operada por la Ley 25/1.995, de 20 de julio, y con mucho mayor rigor después, contiene una detallada mención de los sujetos obligados a facilitar información con trascendencia tributaria, que va desde el principio general que afecta a toda persona, natural o jurídica, hasta los supuestos concretos de determinados obligados tributarios –retenedores y obligados a ingresar a cuenta– y de determinadas sociedades, asociaciones, colegios profesionales u otras entidades que realicen, entre otras, la función de cobro, por cuenta de sus asociados, de honorarios o retribuciones similares, bancos, cajas de ahorro, funcionarios, notarios, etc.

El Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por el Real Decreto 939/1.986, de 25 de abril (B.O.E. 14-5-1986, Aranzadi, R.C.L. 1.986\1.537), en sus artículos 12.2, así como en el 24.1.f) le da el carácter de obligados tributarios a

los sujetos ajenos a la relación tributaria principal o esencial, que vienen constreñidos a proporcionar información tributaria cuya trascendencia va a tener lugar en personas distintas a él.

La calificación que hace el R.G.I.T. de obligado tributario al sujeto que ha de prestar información sobre terceras personas, nos lleva a analizar si dicha calificación confiere al sujeto obligado una categoría jurídica concreta contenida en el propio Reglamento.

Hemos de indicar que el Reglamento General de la Inspección de los Tributos constituye un auténtico estatuto jurídico del sujeto que ha de prestar información sobre terceras personas, señalándole obligaciones concretas que se manifiestan de manera implícita o explícita.

Como nos dice Morillo Méndez, "...es cierto que el colaborador o, como le denomina el Reglamento, obligado, tiene cargas, deberes, obligaciones concretas, pero también potestades y derechos específicos"²¹⁶. Por otra parte, la doctrina considera que el Reglamento viene a ser también el estatuto del personal inspector, en tal sentido se pronuncia Zabala Rodríguez-Fornos²¹⁷. Sin embargo, en el procedimiento de la inspección de los tributos, distintos sujetos a cuyo cargo se atribuyen deberes y obligaciones de muy diversa naturaleza pueden ser englobados dentro del concepto de obligado tributario, quienes a su vez son titulares de múltiples derechos, sin que se puedan encuadrar en una sola figura subjetiva.

El artículo 9 del R.G.I.T. nos indica los diferentes tipos de actuaciones que la Inspección de los Tributos puede realizar, en donde, además de las actuaciones de comprobación e investigación, realiza las de valoración, informes y asesoramiento, así como las de obtención de información, dedicando el resto de las disposiciones que contiene dicho Reglamento a la regulación y desarrollo de las actividades típicas y fundamentales de la Inspección –tal como lo señala en su propio preámbulo– como es la de comprobación e investigación, encontrándonos con que las reglas procedimentales de las demás actuaciones inspectoras resultan un tanto complicado de seguirlas.

El Reglamento General de la Inspección de los Tributos, destina la mayor parte de su articulado fundamentalmente a las actuaciones de comprobación e investigación, así como al sujeto obligado frente al cual se realizan, quien en todo caso

²¹⁶ Morillo Méndez, A.: "Deberes de colaboración en el procedimiento de la Inspección...", ob. cit., pág. 44.

²¹⁷ Zabala Rodríguez-Fornos, A.: "Comentarios al Reglamento General de la Inspección de los Tributos", en *Revista C.I.S.S. Comunicaciones*, núm. 34, pág. 14.

ostentaría el status jurídico de obligado tributario. En lo que se refiere a las actuaciones de obtención de información por parte de la Inspección de los Tributos, el R.G.I.T. contempla tal intervención tan sólo en los artículos 12, 22.1, 37, 38 y 47.1, en donde el sujeto titular del deber de prestar información con trascendencia tributaria sobre otras personas, no tiene porqué coincidir necesariamente con el destinatario de las actuaciones de comprobación e investigación.

La atribución de un status jurídico concreto al denominado por el R.G.I.T. obligado tributario, esto es, a los sujetos que con carácter general o bien a requerimiento individualizado de la Administración, tienen deber de aportar datos con trascendencia tributaria sobre terceras personas presenta problemas a juicio de López Martínez, "...porque el concepto de obligado tributario no se encuentra lo suficientemente asentado en nuestro ordenamiento jurídico, ni mucho menos en nuestra doctrina, como para construir en una norma de las características del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, un status jurídico predicable a todas las referencias subjetivas englobadas bajo el concepto de obligado tributario", además continúa señalando que "...no es el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, el texto adecuado para el desarrollo normativo de los artículos 111 y 112 de la L.G.T., ya que..., el procedimiento de obtención de información, es un procedimiento distinto al inspector, con sustantividad propia²¹⁸.

Para una mayor comprensión sería necesaria una disposición normativa distinta al Reglamento General de la Inspección de los Tributos que regule el procedimiento de obtención de información con relevancia tributaria sobre terceros, en donde quede asentado el status jurídico del sujeto obligado a aportar los distintos datos e informes, así como los deberes, prerrogativas y derechos de que sea titular, ya que como dice Mantero Sáenz, "...el autor del Reglamento General de la Inspección de los Tributos cometió el error de querer regular el órgano, –la Inspección de los tributos y sus actuaciones– en vez de regular la función inspectora..."²¹⁹. No obstante, la forma que se asuma en la prestación de los datos, informes y antecedentes con trascendencia tributaria, que componen el objeto del deber de información, va a determinar la configuración jurídica del obligado a realizar dicha prestación.

El nexo de unión entre el obligado a prestar la información tributaria sobre terceros y la Administración tributaria, viene dada por las formas de prestación que se asuman, lo que sin perjuicio de que las mismas se estudiarán más adelante en este

²¹⁸ López Martínez, J.: *Los deberes de información tributaria*, ob. cit., pág. 67.

²¹⁹ Mantero Sáenz, A.: "Comentarios a la Resolución del T.E.A.C. de 23 de septiembre de 1987", en *Revista Carta Tributaria*, núm. 62., 1987.

trabajo, se han de señalar ahora a los solos efectos de ver tal nexo de unión. Se trata de la obtención de información por suministro y la obtención de información por captación.

- a) La obtención de información por suministro: Es aquel nexo de unión que nace de la existencia de una disposición normativa de carácter general que establece y exige el cumplimiento del deber de información, encontrándonos frente al deber de información con carácter general, al que ha denominado Mantero Sáenz, como obtención de información por suministro²²⁰, en donde la norma establece la necesidad de aportar determinados datos sin que haya intervención directa e inmediata de la Administración para requerirlos.

Esta forma de aportar información es de obligado cumplimiento para los sujetos que se encuentren dentro de los presupuestos de hecho de la norma, y cuya obligación de prestar información deriva del sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que la desarrolla. Por tanto, la Administración en tal sentido, se limitará a comprobar el exacto cumplimiento de quienes están llamados a proporcionar la información, dado que no existe un vínculo directo de ella con los obligados, cumpliendo la Administración una actividad comprobadora y no de obtención propiamente de información.

- b) La obtención de información por captación: Por otra parte, el deber de información puede ser exigido por la Administración en ejercicio de sus potestades administrativas, mediante un requerimiento administrativo de prestación de información, dirigido de manera individualizada al obligado tributario con el fin de que le facilite los datos, informes y antecedentes con trascendencia tributaria que consten en el requerimiento. A los efectos del requerimiento mencionado la Administración ha de estar amparada de manera legal para tal ejercicio. Mantero Sáenz ha denominado esta forma de obtención de información de manera individual como obtención por captación²²¹, en donde el nexo entre el obligado a prestar información y la Administración, así como la delimitación jurídica del primero, se desenvuelve dentro de la esfera jurídica del ejercicio discrecional o reglado de la denominada potestad administrativa.

No obstante, podemos encontrarnos con otras formas de obtención de información, que si bien pueden encuadrarse dentro de la llamada obtención de

²²⁰ Mantero Sáenz, A. y Cuesta Rodríguez, M.: *El Procedimiento en la inspección...*, ob. cit. pág. 442.

información individualizada o por captación, presentan un nexo distinto entre el obligado y la Administración, lo que le da características propias.

En tal sentido tenemos lo dispuesto en el artículo 12.2 del R.G.I.T., el cual señala que *"...cuando la Inspección de los Tributos desarrolle actuaciones de comprobación e investigación deberá obtener cuantos datos o antecedentes obren en poder del obligado tributario y puedan ser, a juicio de aquélla, de especial relevancia tributaria para otras personas o Entidades"*. Se desprende de dicho apartado que la Inspección de los tributos realiza una obtención directa de información durante el ejercicio de las actuaciones que le son propias, tal información se halla en poder del obligado tributario, el cual tendrá que soportar dicha actuación.

2.1. OBLIGACIÓN DE TODAS LAS PERSONAS NATURALES O JURÍDICAS, PÚBLICAS O PRIVADAS

El estudio de las personas que se encuentran obligadas a aportar información a la Administración tributaria, nos lleva en primer lugar a hacer referencia al contenido del artículo 111 de la L.G.T., el cual señala con carácter general²²² a las personas naturales o jurídicas, bien sean públicas o privadas, en cuya alusión subjetiva se refiere a todos aquellos que resulten obligados al deber de información, bien porque una norma se lo establezca con carácter general, bien porque la Administración se lo requiera de forma individualizada.

Los sujetos mencionados por el artículo 111 son personas titulares de derechos y obligaciones establecidos en la Constitución y las leyes, no obstante se ha de plantear si bajo la referencia subjetiva que hace dicho artículo ha de incluirse a los entes sin personalidad jurídica a que se refiere el artículo 33 de la L.G.T.²²³.

Por su parte se ha de indicar que el artículo 140.d) de la L.G.T., cuando trata lo relacionado con las funciones de la Inspección de los Tributos, menciona que la misma ha de *"Realizar...actuaciones inquisitivas o de información que deban llevarse a efecto cerca de los particulares o de otros organismos, y que directa o indirectamente conduzcan a la aplicación de los tributos"*, con lo cual, nos encontramos frente a una mención genérica en donde se ha de llevar a cabo una tarea

²²¹ Mantero Sáenz, A. y Cuesta Rodríguez, M.: *El Procedimiento en la inspección...*, ob. cit. pág. 442.

²²² Solana Villamor, F.: nos dice que "La obligación impuesta por el artículo 111 es universal en cuanto a las personas a que se dirige...", en "El deber de colaboración en la Ley General Tributaria, ob. cit. pág.240.

²²³ Señala el artículo 33 de la L.G.T. que *"Tendrán la consideración de sujetos pasivos, en las leyes tributarias en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y*

de interpretación que nos conduzca a la inclusión o no de esos entes sin personalidad jurídica mencionados.

Los artículos 12 y 37 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, dado su rango normativo, vienen a desarrollar el contenido genérico del artículo 111 de la Ley General Tributaria, en lo que respecta a las personas obligadas al deber de información tributaria sobre terceros, refiriéndose a la "*persona o entidad*" en cuyo poder se encuentran los datos o antecedentes de cualquier naturaleza y que tengan trascendencia respecto de "*otras personas o entidades*" diferente a las primeras. Por tanto, en las entidades a las que se refieren los artículos 12 y 37 del R.G.I.T., bien como poseedoras de la información, bien como aquellas sobre quienes tienen trascendencia tributaria, podrían encuadrarse los entes sin personalidad jurídica mediante un ejercicio de interpretación.

En nuestra opinión, es perfectamente válido el requerimiento de información tributaria sobre terceros que se le dirija a los entes que carecen de personalidad jurídica. En este sentido, el Real Decreto 2.529/1.986, de 5 de diciembre (B.O.E. 5-12-1986), por el que se regula la declaración anual de empresarios o profesionales sobre sus operaciones con terceras personas (Aranzadi, R.C.L. 1.986\3.727), señala en su artículo 1º, refiriéndose a los obligados tributarios, dentro de los cuales incluye siguiendo el contenido del artículo 111 de la L.G.T., a las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, "*...así como a las Entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria...*". –entidades carentes de personalidad jurídica– En consecuencia, éste Decreto hace un señalamiento expreso a los entes sin personalidad jurídica, como sujetos que pueden ser llamados al cumplimiento de los deberes de información tributaria sobre terceros, los que en caso de incurrir en incumplimiento, se harán merecedores de las sanciones que establezca la ley, y que recaerá sobre sus representantes legales.

La Ley General Tributaria en sus artículos 111 y 112 a pesar de hacer un señalamiento con carácter general de los sujetos obligados a cumplir con los distintos deberes de información, realizan distintas enumeraciones subjetivas a dicha generalidad, tal como se desprende de las letras "a" y "b" del apartado 1º del artículo 111. Del mismo modo hacen las demás normas vigentes relacionadas con el tema, lo cual tiene su razón de ser –entre otras que se señalarán cuando se analicen las distintas referencias subjetivas– a la inclusión efectuada a raíz de la reforma de la L.G.T. por la Ley 10/1.985, del 26 de abril, de los deberes de información de carácter

demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado, susceptible de imposición"

general –de suministro, en palabras de Mantero Sáenz– en el apartado 2º del artículo 111, que viene a dar legalidad a tales deberes y que faltaba en la regulación dada por la L.G.T. aprobada por la Ley 230/1.963, de 28 de diciembre (B.O.E 31-12-1.963).

Por otra parte, se ha de indicar que la cualidad de determinados sujetos, esto es, en razón de las profesiones que desempeñan, así como las relaciones que vincula a éstos con las personas sobre quienes tienen trascendencia tributaria la información que comunican a la Administración, da lugar a que se señalen limitaciones a dicho deber de aportar datos en función de ese elemento subjetivo. Esta es la razón que explica el hecho de que en distintas normas se haga una delimitación de carácter subjetivo a esa fórmula general del deber de información.

Lo anterior da pie para presentar el siguiente apartado acerca de las delimitaciones subjetivas que no son sino especificaciones de ese deber general al que están obligados los particulares frente a la Administración tributaria y que se encuentran contenidos en el artículo 111 de la L.G.T., que no supone una descripción distinta a ese referente subjetivo genérico.

2.2. DETERMINACIÓN SUBJETIVA CONTENIDA EN LA NORMATIVA TRIBUTARIA

Seguiremos el contenido de los artículos 111 y 112 de la L.G.T., así como las disposiciones normativas vigentes en las que se contienen menciones subjetivas de los obligados a proporcionar datos a la Administración tributaria, a los efectos del estudio de tales reseñas subjetivas.

A) LOS RETENEDORES

En principio, el sujeto pasivo contribuyente del tributo viene a ser aquel a quien la ley señala de manera expresa como titular de la obligación tributaria y realizador del hecho imponible.

El acreedor siempre es un ente público, quien exige de otra persona llamada deudor, la entrega de sumas de dinero por concepto del pago de tributos, derivado de la realización de ciertos hechos –hecho imponible–, que de acuerdo con la Ley revelan capacidad económica, constitutivos de la obligación tributaria.

Por tanto, en el logro del mandato de la ley, es preciso llegar de manera directa a quien se ha señalado como sujeto pasivo, para gravarlo con el tributo de manera

efectiva. Sin embargo, en la consecución de tal fin, la norma no ha de conformarse con señalar a esta persona, sino que por el contrario, en muchas ocasiones para asegurar el cumplimiento del pago del tributo, suele interponer a un sujeto distinto, entre el sujeto acreedor –el Estado u otro ente público– y el sujeto realizador del hecho imponible –contribuyente–. Este tercero interpuesto es quien queda obligado por la ley a ingresar a la Hacienda Pública lo que ella pueda o deba cobrar de los sujetos pasivos.

Estamos en un todo de acuerdo con Ferreiro Lapatza cuando afirma que la interposición de un tercero entre el sujeto activo acreedor y el sujeto pasivo contribuyente conduce a que sea más efectivo el cobro y aplicación del tributo establecido, dado que los sujetos interpuestos son más fáciles de identificar y su número se reduce de manera considerable, a la par de que desde el punto de vista económico son más significativos²²⁴. Al respecto el autor comenta que "La exigencia del tributo a cada uno de los que realizan el hecho que revela capacidad económica (percepción de una renta, transmisión de un bien, consumo) plantearía a la Hacienda dificultades insalvables de aplicación. Por ello nuestro ordenamiento conoce y aplica desde antiguo diferentes técnicas que, sin poner en peligro la recaudación, facilitan las tareas de la Hacienda al reducir enormemente el número de sujetos con los que ella ha de relacionarse"²²⁵.

Hablar de los terceros interpuestos entre el sujeto acreedor y el sujeto pasivo contribuyente del tributo, nos lleva a referirnos necesariamente a la técnica de la sustitución, que como nos dice Ferreiro Lapatza, la misma se lleva acabo cuando "...el legislador coloca en lugar de la persona obligada al cumplimiento de una determinada obligación de pago establecida por ley tributaria a otra a quien obliga a ingresar en el Tesoro la cantidad adeudada y a quien obliga o faculta para retener o repercutir tal cantidad sobre la persona designada en primer lugar como deudor"²²⁶.

En este caso, el retenedor sustituye a la persona obligada al pago, quedando él como sujeto pasivo de la obligación de ingresar lo adeudado a la Hacienda Pública. Los supuestos más significativos de sustitución con retención se presentan cuando el retenedor ha de sustraer una cuota parte de las cantidades satisfechas a otras personas en concepto de rendimientos del trabajo, rendimientos del capital mobiliario, rendimientos de la actividad profesional –artículo 111.1.a) de la L.G.T.–, así como

²²⁴ Ferreiro Lapatza, J. J.: *Curso de Derecho Financiero Español*, 20° ed., vol. I, ob. cit., pág. 384.

²²⁵ Ferreiro Lapatza, J. J.: en prologo al libro de Alonso González, L. M., *Sustitutos y retenedores...*, ob. cit. pág.7.

²²⁶ Ferreiro Lapatza, J. J.: *Curso de Derecho Financiero Español*, 22° ed., ob. cit., pág. 56.

sobre los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos –artículo 70 del R.I.R.P.F.²²⁷.

El artículo 32 de la L.G.T. nos dice que *"Es sustituto del contribuyente el sujeto pasivo que, por imposición de la Ley y en lugar de aquél, está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria. El concepto se aplica especialmente a quienes se hallan obligados por la Ley a detraer, con ocasión de los pagos que realicen a otras personas, el gravamen tributario correspondiente, asumiendo la obligación de efectuar su ingreso en el Tesoro"*.

De conformidad con el artículo anterior podemos señalar algunas particularidades con relación al sustituto:

- a) Nos encontramos frente a la concurrencia de dos presupuestos de hecho como son, por una parte, la existencia del hecho imponible del cual deriva el nacimiento de la obligación tributaria por cuenta del contribuyente; y por la otra, ya no referida al contribuyente sino al sustituto, es decir, la existencia de otro presupuesto de hecho que abarca al hecho imponible que genera la obligación de este último de pagar a la Administración tributaria las cuotas del impuesto²²⁸.

Dos obligaciones distintas generadas a su vez por dos presupuestos de hecho distintos: la obligación del sustituto y la del contribuyente.

- b) Consecuente con el principio de legalidad, la categoría de sustituto como todo sujeto pasivo, debe estar determinada por la Ley, en donde se señale de forma expresa dicha obligación, es decir, *"por imposición de la Ley"*, –artículo 32 L.G.T.–.
- c) El sustituto tal como lo indica el artículo 32 de la L.G.T. se ha de colocar en el lugar del sujeto pasivo –contribuyente– y llevar a cabo el cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria como si ésta fuese propia²²⁹. Nos dice Ferreiro Lapatza, "La obligación del sustituto aparece así ligada a la obligación tributaria principal por una clara relación de subsidiariedad: facilita, garantiza, robustece, supliéndola en su caso, el programa de actuación trazado por la obligación tributaria principal en cuanto al pago de una cantidad de dinero a la Hacienda Pública"²³⁰.

²²⁷ Ver a Magraner Moreno, F.: *Tributación de los abogados y procuradores*, 2º ed., Ciss, Valencia, 1.998, pág.109 y ss.

²²⁸ Ferreiro Lapatza, J.J.: *Curso de Derecho Financiero Español*, 22º ed., vol.II, ob. cit., pág. 61.

²²⁹ Ferreiro Lapatza, J. J.: *Curso de Derecho Financiero Español*, 20º ed., vol. I, ob. cit., pág. 391-392.

²³⁰ Ferreiro Lapatza, J.J.: *Curso de Derecho Financiero Español*, 22º ed., vol.II, ob. cit., pág. 62.

En el supuesto de que el sustituto haya llevado a cabo el cumplimiento del pago del tributo sin haber efectuado la retención, tendrá a su favor el derecho a repetir lo pagado del contribuyente, de conformidad con el artículo 32 de la L.G.T.

La sustitución llevada a cabo puede clasificarse siguiendo a Ferreiro Lapatza²³¹ como completa o incompleta.

- a) Sustitución completa: es aquella en la que la ley ordena pagar al retenedor, y a su vez, la Hacienda Pública ha de exigir única y exclusivamente a éste último dicho pago, sin que se le esté permitido en ningún caso dirigirse al contribuyente sustituido, en el supuesto de que el sustituto no haya pagado o sea declarado insolvente, llegándose al extremo de considerar como no válido el pago efectuado por el propio contribuyente.

Lo anterior generaría un perjuicio para la Hacienda Pública al verse privada de ir contra el patrimonio del contribuyente, en donde éste último vendría beneficiado por la acción de un sustituto que ni retiene ni paga, generado para el sustituido un enriquecimiento injusto en contradicción con el principio de capacidad económica.

Basado en las normas que regulan la retención en las leyes del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades, la sustitución completa ha sido defendida con frecuencia en el ordenamiento jurídico español

- b) Sustitución incompleta: por el contrario, ésta sustitución postula la conveniencia de que la Administración deba dirigirse en primer término al retenedor, no obstante, si éste no ha efectuado la retención ni ha pagado o se encuentra insolvente, podrá dirigirse al sustituido que no haya sido objeto de retención para que pague lo que ha dejado de ingresar el sustituto.

Sin perjuicio de lo señalado con anterioridad sobre la retención, la letra a) del apartado 1º del artículo 111 en su redacción dada por la Ley 10/1.985, de 26 de abril (B.O.E. 27-4-1.985), de modificación parcial de la L.G.T. (Aranzadi, R.C.L. 1.985\968), incluye la figura del retenedor dentro del grupo de sujetos obligados a aportar información sobre terceros a la Administración tributaria, y cuya redacción actual viene dada por la Ley 25/1.995, de 20 de julio (B.O.E. 22-7-1.995), de modificación parcial de la L.G.T. (Aranzadi, R.C.L. 1.995\2.178), cuando señala: "*Los retenedores y los obligados a ingresar a cuenta estarán obligados a presentar relaciones de las cantidades satisfechas a otras personas en concepto de rendimientos del trabajo, del capital mobiliario y de actividades profesionales*", omitiendo las actividades artísticas o

²³¹ Ferreiro Lapatza, J.J.: *Curso de Derecho Financiero Español*, 22º ed., vol.II, ob. cit., pág. 63.

deportivas, que contemplaba la Ley 10/1.985, de 26 de abril, de modificación parcial de la L.G.T.

Esta figura del retenedor ya aparecía con anterioridad en la regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades, pero sin embargo no es sino hasta la reforma producida en 1.985, cuando los mismos se contemplan en la Ley General Tributaria dentro de los sujetos llamados a cumplir los deberes de información tributaria sobre terceros.

El Reglamento General de la Inspección de los Tributos contempla la figura del retenedor como obligado tributario en el procedimiento de la Inspección de los Tributos, siendo su naturaleza jurídica en opinión de Casado Ollero la de "un 'sujeto colaborador' con la Administración fiscal obligado al cumplimiento de las obligaciones y deberes que derivan del presupuesto de la retención" y que hacen del retenedor, – continua señalando el autor– "...un sujeto que por imperativo legal interviene en el ejercicio de una función pública, colaborando así con la Administración en la gestión tributaria"²³².

La regulación actual de la figura del retenedor se encuentra en el artículo 87 de la Ley 40/1.998, de 9 de diciembre (B.O.E. 10-12-1.998), reguladora del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas (Aranzadi, R.C.L. 1.998\2.866); en el artículo 101 del Real Decreto 214/1.999, de 5 de febrero (B.O.E. 9-2-1.999), por el que se aprueba el Reglamento del I.R.P.F. (Aranzadi, R.C.L. 1.999\368); en el artículo 146 de la Ley 43/1.995, de 27 de diciembre (B.O.E. 28-12-1.995), del Impuestos Sobre Sociedades (Aranzadi, R.C.L. 1.995\3.496), y por último, en el artículo 64 del Real Decreto 537/1.997, de 14 de abril (B.O.E. 24-4-1.997), por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto Sobre Sociedades (Aranzadi, R.C.L. 1.997\992).

Todas las disposiciones anteriores presentan puntos de coincidencias respecto a las obligaciones que surgen a cargo del retenedor frente a la Administración tributaria. En este sentido el artículo 87 del I.R.P.F. impone a cargo de los sujetos obligados a retener:

- a) Tener que declarar las cantidades retenidas o pagos a cuentas realizados, incluidas la respectiva declaración negativa cuando no hayan realizado la práctica de los mismos;
- b) Llevar a cabo los correspondientes resúmenes anuales de las respectivas retenciones e ingresos efectuados.

²³² Casado Ollero, G.: "La colaboración con la Administración tributaria...", ob. cit., pág. 159 y ss.

Por su parte el artículo 146 del I.S. señala la obligación de retener y de realizar los respectivos ingresos a cuenta a todas aquellas entidades, comunidades de bienes y las de propietarios; los empresarios individuales y los profesionales; las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes que operen mediante establecimiento permanente, por los pagos a cuenta, abonos de rentas sujetas a este impuesto, por las rentas que satisfagan en el ejercicio de actividades empresariales o profesionales, e ingresar su importe en el Tesoro Nacional.

Finalmente, el artículo 101 del R.I.R.P.F., así como el artículo 64 del R.I.S. señala la oportunidad en que se han de presentar las declaraciones de las respectivas cantidades retenidas y de los ingresos a cuenta por ante los órganos competentes de la Administración tributaria, señalando los primeros veinte días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, así como el ingreso de su importe en el Tesoro Público.

B) LOS COLEGIOS PROFESIONALES, ASOCIACIONES Y SOCIEDADES, QUE REALIZAN EL COBRO POR CUENTA DE SUS COLEGIADOS, ASOCIADOS Y SOCIOS

Los colegios profesionales, asociaciones y sociedades, en virtud del deber que les impone el artículo 111.1 de la L.G.T. de aportar datos, informes o antecedentes con relevancia fiscal, vienen obligados a informar y poner en conocimiento de la Administración tributaria, de acuerdo con la letra "b" del mismo artículo, de los rendimientos que cobren por cuenta de sus colegiados, asociados y socios, de los honorarios profesionales o de otros derivados de la propiedad intelectual o industrial o de los de autor.

Dicha obligación de tomar nota e informar a la Administración tributaria, se hace extensiva de acuerdo al párrafo 2º de la letra "b" del artículo antes citado a:

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

A diferencia de los retenedores, las entidades antes señaladas no proporcionan cantidad alguna a otras personas por concepto del rendimiento del trabajo, del capital y de actividades profesionales, sino que su función es la de efectuar el cobro, esto es, median en el pago de los honorarios profesionales o de otros derivados de la propiedad intelectual o industrial o de los de autor, pero que sin embargo están llamadas a cumplir el deber de aportar datos que tengan relevancia tributaria, relativos

a su función de intermediarios, deber que abarca también a todas aquellos que medien en el cobro de honorarios o en el de comisiones por las actividades de captación, colocación, cesión o mediación en el mercado de capitales.

C) LOS PROFESIONALES FRENTE A LOS DEBERES DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA

Dentro de las especificaciones subjetivas que se encuentran en los artículos 111 y 112 de la L.G.T., vemos que los apartados 4 y 5 del artículo 111 se refieren a los profesionales. De los mismos se hará un análisis cuando estudiemos los límites a los deberes de información tributaria sobre terceros que será tratado en el capítulo VII.3. a donde me remito.

El secreto profesional lo encuadra el legislador haciendo referencia a los distintos profesionales, estableciendo el alcance de los deberes de información tributaria sobre terceros de acuerdo a esa referencia subjetiva de las tipologías de profesional.

D) EL EJERCICIO DE FUNCIONES PÚBLICAS FRENTE AL DEBER DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA

Al lado de los funcionarios públicos y de los profesionales oficiales a quienes el artículo 111.4 de la L.G.T. le señala el deber de información tributaria, existen otros funcionarios y entes públicos que están llamados a cumplir dicho deber.

En tal sentido, el artículo 112.1 de la L.G.T. establece la obligación de suministrar datos a la Administración tributaria a *"Las autoridades, cualesquiera que sea su naturaleza, los jefes o encargados de oficinas civiles o militares del Estado y de los demás entes públicos territoriales, los organismos autónomos y sociedades estatales; las Cámaras y corporaciones, colegios y asociaciones profesionales; las Mutualidades de Previsión Social; las demás entidades públicas, incluidas las gestoras de la Seguridad Social y quienes en general, ejerzan funciones públicas"*, utilizando la forma contenida en el artículo 111.2, esto es, con carácter general por así establecerlo la norma jurídica o bien, por el requerimiento individualizado que les haga la Administración tributaria.

El artículo 112 de la L.G.T. señala el deber de colaboración con la Administración tributaria a quienes ejerzan funciones públicas²³³, a diferencia del artículo 111 del mismo texto legal que puede ser a cargo de cualesquiera persona natural o jurídica, pública o privada. No sólo se encuentran obligados a aportar

²³³ Ver a Sánchez Serrano, L.: en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financiera*, ob. cit., pág. 147.

información a la Administración tributaria, sino que también han de prestarle el apoyo, concurso, auxilio y protección para llevar a buen término la actuación de sus agentes en el ejercicio de sus funciones, así como también, llevar a cabo las advertencias, repercusiones y retenciones, documentales o pecuniarias en la participación que realizan en la gestión y exacción de los tributos, que como señala López Martínez, es "...el deber de información afectado al cargo o función realizada, lo que justifica, junto a la imputación a dicha referencia subjetiva de una serie de deberes de colaboración de contenido más amplio..."²³⁴.

La nueva redacción del artículo 112 de la L.G.T. incluye a mucho más sujetos que los que contenía el artículo 112 de la Ley 230/1.963, de 28 de diciembre, en tal sentido comprende a los partidos políticos, sindicatos y asociaciones empresariales, así como también a los juzgados y tribunales quienes quedan sujetos a las mismas obligaciones, de conformidad con el apartado 2º y 3º del artículo 112 de la L.G.T. No obstante, desde el punto de vista subjetivo, el artículo 112 comprende a un número de sujetos más restringido que a los que se refiere el artículo 111 del mismo texto legal.

Desde el punto de vista del ámbito objetivo, la obligación de colaborar que establece el artículo 112 de la L.G.T. viene a ser mucho más amplia que la señalada en el artículo 111 del mismo texto legal, dado que el deber no se limita sólo a la comunicación de datos, informes o antecedentes con interés tributario, sino que va mucho más allá²³⁵, participando en la gestión o exacción de los tributos –apartado 1, artículo 112 de la L.G.T.–²³⁶.

E) LOS JUZGADOS Y TRIBUNALES FRENTE AL DEBER DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA SOBRE TERCEROS

El artículo 112.3 de la L.G.T. indica que "*Los juzgados y tribunales deberán facilitar a la Administración tributaria, de oficio o a requerimiento de la misma, cuantos datos con trascendencia tributaria se desprendan de las actuaciones judiciales de que conozcan, respetando en todo caso, el secreto de las diligencias sumariales*".

La información que se ha de aportar a la Administración tributaria por los juzgados y tribunales, se hará a través de disposiciones de carácter general o bien,

²³⁴ López Martínez, J.: *Los deberes de información tributaria*, ob. cit., pág. 83.

²³⁵ Pont Mestres, M., refiriéndose al artículo 112 de la L.G.T. señala que "...la colaboración de las autoridades en sentido amplio, no se limita sólo a facilitar datos y antecedentes de interés tributario sino que ordena se preste a la administración tributaria el apoyo, concurso y auxilio que sea menester", en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su Reforma*, libro homenaje al Prof. Sainz de Bujanda, volumen II, I.E.F., Madrid, 1991, pág. 1431.

²³⁶ Guio Montero, F.: *El contribuyente ante la inspección de Hacienda*, ob. cit., pág. 270; Sánchez Serrano, L.: en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financiera*, ob. cit., pág. 147 y 148.

mediante los correspondientes requerimientos concretos e individualizados, respetando en todo caso el secreto de las diligencias sumariales.

Del contenido del artículo 117.4 de la Constitución española se desprende que los Juzgados y Tribunales tienen como única función el ejercicio de la potestad jurisdiccional, así como todas aquellas que le sean atribuidas por Ley; con lo cual, los deberes impuestos a los mismos han de estar señalados en normas con rango de ley.

La Ley 29/1.987, de 18 de diciembre (B.O.E. 19-12-1.987), del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Aranzadi, R.C.L. 1.987\2.636), en su artículo 32.1, cuando trata de los deberes de las autoridades y funcionarios, establece que *"Los órganos judiciales remitirán a los Organismos de la Administración Tributaria de su respectiva jurisdicción relación mensual de los fallos ejecutoriados o que tengan el carácter de sentencia firme de los que se desprenda la existencia de incrementos de patrimonio gravados por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones"*.

Por su parte, el Real Decreto Legislativo 1/1.993, de 24 de septiembre (B.O.E. 20-10-1.993), por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (Aranzadi, R.C.L. 1.992\2.849), establece una serie de obligaciones formales en su artículo 52, cuando indica que *"Los órganos judiciales remitirán a las oficinas liquidadoras de su respectiva jurisdicción relación mensual de los fallos ejecutoriados o que tengan el carácter de sentencia firme por los que se transmitan o adjudiquen bienes o derechos de cualquier clase..."*. La anterior disposición es reiterada en los mismos términos por el artículo 114.1 del Real Decreto 828/1.995, de 29 de mayo (B.O.E. 22-6-1.995), por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (Aranzadi, R.C.L. 1.995\1.816).

El deber de colaboración que las normas antes citadas le imponen a los juzgados y tribunales, cumplen con el cometido de procurar que todos los ciudadanos contribuyan por igual al sostenimiento de las cargas públicas.

3. CONCLUSIONES

1) Dado el carácter de ingreso público que tienen los tributos, el sujeto activo llamado a llevar a cabo la aplicación de los mismos se encuentra conformado por un conjunto de entes públicos, dentro de los cuales tenemos al Estado, las Comunidades Autónomas y demás Administraciones menores indicados en las leyes reguladoras de cada uno de los tributos de que se trate. Sobre ellos recae el desarrollo de los

procedimientos tendentes a la aplicación de los tributos, que efectúan a través de los órganos inspectores y de recaudación que integran la Administración tributaria.

2) Podemos concluir que el progresivo aumento y masificación de las autoliquidaciones presentadas ha provocado que opere en los órganos de la Administración un refuerzo de las potestades tributarias de requerimiento y obtención de información de datos con trascendencia tributaria por parte de los contribuyentes, aun mayor del que ya existía antes de la introducción de las autoliquidaciones, que le permitan tener mayor información para llevar a cabo las correspondientes comprobaciones que sean pertinentes.

La expansión de las autoliquidaciones ha supuesto para los administrados tener que asumir tareas que eran propias de la Administración, quedando ésta en ejercicio de una función propiamente controladora y represiva.

3) Las Comunidades Autónomas a través de sus órganos competentes llevan a cabo la gestión, liquidación, recaudación e inspección tanto de los tributos propios como de los tributos que le han sido cedidos por el Estado mediante delegación respectiva y cuentan en ambos casos con plenas atribuciones para su organización y ejecución.

De la afirmación anterior se deriva que las Comunidades Autónomas, en ejercicio de sus competencias inspectoras y recaudadoras puedan llevar a término la obtención de información tributaria sobre terceros, de datos relevantes para la gestión de los tributos, trátase bien de tributos propios como de los tributos que le han sido cedidos. Sin embargo, cuando éstas mismas Comunidades Autónomas necesiten realizar actuaciones de comprobación e investigación tributaria fuera de su territorio, han de solicitar que dichas actuaciones se lleven a cabo por los órganos de la Inspección de los Tributos del Estado.

4) Corresponde tanto a la Comunidad Foral de Navarra como a la Comunidad Autónoma del País Vasco llevar a cabo a través de los órganos forales de la Inspección de los Tributos, la respectiva inspección de los sujetos pasivos que tengan la obligación de tributar en dichas Comunidades. Esta inspección se efectuará sobre todos aquellos sujetos pasivos cuyo domicilio fiscal se encuentren en sus respectivos territorios, sin perjuicio de la colaboración de la Administración del Estado, salvo que realice en el territorio común operaciones que sean iguales o superiores al 75 por 100 de sus operaciones totales por cuanto en este último caso es competente la Administración del Estado, dejando a salvo la colaboración que las Administraciones Forales deban prestar.

Se puede concluir que tanto la Comunidad Foral de Navarra como la Comunidad Autónoma del País Vasco son competentes para llevar a cabo la obtención de información tributaria sobre todos aquellos sujetos que se encuentren en los supuestos señalados con anterioridad, sin que puedan desarrollar "per se" dichas actuaciones que tengan lugar fuera del ámbito de su territorio.

5) Las actuaciones de obtención de información pueden ser llevadas a cabo por las entidades locales, siempre que tal competencia haya sido delegada por la Administración del Estado, así como también pueden iniciar dichas actuaciones por serles propias, en tanto en cuanto, las mismas se lleven a cabo en vía de apremio con relación al Impuesto sobre Bienes Inmuebles y al Impuesto sobre Actividades Económicas.

No obstante corresponde plenamente a los Ayuntamientos la potestad de información en los demás impuestos municipales, tales como los impuestos sobre vehículos de tracción mecánica, construcciones, instalación de obras, incrementos de valor de los terrenos de naturaleza urbana, salvo que la obtención de información haya de llevarse a cabo fuera de la jurisdicción territorial de la entidad local, supuesto en el cual, habrá de ser efectuada bien por otra entidad local superior, en la que se incluya, bien por la respectiva Comunidad Autónoma a que pertenezca la entidad local o, bien por los órganos competentes del Estado.

6) Los deberes de información tributaria sobre terceros corresponden a cargo de toda persona natural o jurídica, pública o privada –entre los que tenemos a los retenedores, colegios profesionales, asociaciones, sociedades, Bancos y entidades de crédito, profesionales, Juzgados y Tribunales entre otros–, distinta al sujeto pasivo principal y esencial de la obligación tributaria. Estos terceros vienen constreñidos a proporcionar a la Administración tributaria datos, informes o antecedentes, cuya trascendencia tributaria tendrá importancia para otros sujetos distintos de él y cuya regulación se encuentra contenida en las distintas leyes reguladoras de los tributos.

7) El retenedor sustituye a la persona obligada al pago, quedándose como sujeto pasivo de la obligación de ingresar lo adeudado a la Hacienda Pública. Los supuestos más significativos de sustitución con retención se presentan cuando el retenedor ha de sustraer una cuota parte de las cantidades satisfechas a otras personas en concepto de rendimientos del trabajo, del capital mobiliario y de actividades profesionales –artículo 111.1.a) de la L.G.T.–, así como sobre los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos –artículo 70.2.a) del R.I.R.P.F.–, quedando obligado a ingresar tales sumas al Tesoro Nacional.

8) Los colegios profesionales, asociaciones y sociedades, en virtud del deber que les impone el artículo 111.1 de la L.G.T., vienen obligados a informar y poner en conocimiento de la Administración tributaria los rendimientos que cobren por cuenta de sus colegiados, asociados y socios, de los honorarios profesionales o de otros derivados de la propiedad intelectual o industrial o de los de autor. Su función es propiamente la de intermediario.

9) Los Bancos, Cajas de Ahorro, cooperativas de Crédito y cuantas personas físicas o jurídicas se dediquen al tráfico bancario o crediticio, que en razón de su actividad sean depositarias de dinero en efectivo o en cuentas, valores u otros bienes de deudores a la Administración en período ejecutivo, se encuentran plenamente sujetos al deber de información tributaria sobre terceros, de conformidad con lo estipulado en el artículo 111 de la Ley General Tributaria, en consecuencia, están obligadas a informar a los órganos y agentes de recaudación ejecutiva, así como llevar a cabo el cumplimiento en el ejercicio de sus funciones de los requerimientos que se les haga.

10) Los funcionarios públicos, los profesionales oficiales, así como los demás profesionales, tienen la obligación de facilitar a la Administración tributaria la información de toda clase de datos e informes con trascendencia tributaria, salvo las excepciones expresamente establecidas para los mismos. Tales excepciones se refieren al protocolo notarial, esto es, los instrumentos públicos y demás documentos referidos a las cuestiones matrimoniales, la excepción hecha al régimen económico de la sociedad conyugal, así como también el secreto a que están llamados a guardar los defensores y asesores respecto de los datos confidenciales de sus clientes cuyo conocimiento derive de la prestación de sus servicios profesionales de asesoramiento y defensa.

11) El ejercicio de funciones públicas en general impone el cumplimiento de los deberes de información para con la Administración tributaria. En tal sentido vienen llamados a cumplir esas obligaciones los funcionarios y autoridades, jefes o encargados de oficinas tanto civiles como militares del Estado, los entes públicos territoriales, autónomos y sociedades estatales, Cámaras, corporaciones, colegios y asociaciones profesionales y en general todos los demás entes públicos. Igualmente están llamados a prestar el apoyo, concurso, auxilio y protección para llevar a buen término la actuación de los agentes de la Administración tributaria en el ejercicio de sus funciones, así como también, llevar a cabo las advertencias, repercusiones y retenciones, documentales o pecuniarias en la participación que realizan en la gestión y exacción de los tributos.

12) Con la excepción hecha de las diligencias sumariales, los juzgados y tribunales están llamados a facilitar a la Administración tributaria cuantos datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria tengan conocimiento, y que los mismos se desprendan de las distintas actuaciones judiciales de que conozcan en razón ejercicio de dicha actividad.

CAPÍTULO V

PROCEDIMIENTO DE OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN

1. ANTECEDENTES HISTÓRICOS

1.1. DEBERES DE INFORMACIÓN DE LAS ENTIDADES PÚBLICAS

Los entes del sector público fueron los primeros sobre quienes recayeron los distintos deberes de información tributaria sobre terceros. Tenían la obligación de hacer llegar a la Inspección cuando ésta lo solicitase, todos los datos y antecedentes que fueren necesarios para el mejor desempeño de sus funciones, así como colaborar con los inspectores y prestarles su auxilio y protección en el ejercicio del cargo. Dichas obligaciones se encontraban señaladas en el Real Decreto de 30 de marzo de 1.926, que instituyó los fundamentos de la Inspección, así como la Real Orden de 13 de julio del mismo año, que aprobaba el Reglamento de Inspección.

El Reglamento de Inspección aprobado por la Real Orden de 13 de julio de 1.926., vino a establecer la obligación general de suministrar información, pero referido únicamente al sector público²³⁷, en su artículo 70 indicaba:

"Todas las autoridades civiles y militares y los jefes de las oficinas del Estado, de la provincia y del municipio están obligados a suministrar a la Inspección cuantos datos y antecedentes reclame y puedan contribuir al mejor desempeño de su cometido y a prestar a sus individuos el apoyo, concurso, auxilio y protección necesarios para el ejercicio del cargo. Si así no lo hiciera, el inspector lo pondrá en conocimiento del delegado de Hacienda, quien de oficio reclamará de la autoridad correspondiente que dé las órdenes precisas para obtener el concurso, auxilio o protección que por ella haya sido solicitado. Si tampoco así se obtiene, el delegado de Hacienda lo pondrá en conocimiento del Ministerio del Ramo".

En este mismo sentido lo contemplaba la Base 32 aprobada por el Real Decreto de 30 de marzo de 1.926.

La obligación de suministrar información a la Inspección de conformidad con la normativa anterior estaba dirigida a los entes públicos, sin que se hiciese mención al deber a cargo de personas y entidades privadas de suministrar información tributaria sobre terceros. No obstante, de la redacción dada al artículo 75 del Reglamento de Inspección se puede colegir que pudiese haber tal requerimiento de información dirigida a terceros, cuando señala:

"Los inspectores del tributo que bien por el examen de documentos que obren en dependencias del Estado o en las oficinas municipales o provinciales o por cualquier otro medio que su iniciativa les dicte, llegasen a adquirir noticia de la existencia de ocultaciones o defraudaciones en localidades distintas de la de su residencia oficial a las que de momento no pudiesen trasladarse, deberán ponerlo oficialmente en conocimiento del delegado, quien utilizando los medios de comprobación reglamentarios dará curso al escrito, haciendo que se levanten las correspondientes actas de presencia y tramitando el expediente en la forma reglamentaria."

²³⁷ Ver a Jacobo y Burguillo, J. M., en *La información tributaria en España*, ob. cit., pág. 19.

Dada la denuncia que hiciese el inspector sobre la existencia de ocultaciones o defraudaciones, la autoridad competente haría los requerimientos de información, pero dicho requerimiento obligaría sólo a los entes públicos a suministrar los datos y antecedentes que obrasen en su poder y no a terceras personas, salvo que éstas lo hicieran de manera voluntaria por cuanto la normativa contemplada en el Reglamento de Inspección no los obligaba de manera directa al cumplimiento de esos deberes.

1.2. DEBERES ESPECÍFICOS ESTABLECIDOS EN EL ÁMBITO DE LA CONTRIBUCIÓN INDUSTRIAL Y LA CONTRIBUCIÓN GENERAL SOBRE LA RENTA

La vieja normativa contenida en el Real Decreto-Ley de 11 de mayo de 1.926 que regulaba la Ordenación de la Contribución Industrial, contemplaba en sus Bases 13, 29, 41 y 47 una serie de deberes cuyo cumplimiento obligaban tanto a los entes públicos en general, pero más concretamente a "...*las empresas de obras públicas y demás colectividades en general...*", así como a las compañías de ferrocarriles y a las Cámaras de Comercio.

Por su parte, la Ley de 16 de diciembre de 1.954 (B.O.E. 17-12-1.954), reguladora de la Contribución General sobre la Renta (Aranzadi, R.C.L. 1.954\1.849), estableció una auténtica potestad de información sobre terceros, cuando impuso el deber de presentar declaraciones por parte de "...*toda persona a quien la Administración requiera por escrito, aunque no esté sujeta a la Contribución o a la obligación de declarar...*".

Con la entrada en vigencia de la Ley de 20 de diciembre de 1.952 (B.O.E. 24-12-1.952), que reorganizó la Inspección de los Tributos (Aranzadi, R.C.L. 1.952\1.775), en su artículo 6º instituyó con carácter general el deber de información tributaria sobre terceros, cuando señaló:

"A objeto de procurarse la necesaria información para el mejor cumplimiento de su cometido, la Administración, por medio de los inspectores del Tributo, podrán actuar cerca de cuantas personas o entidades tengan relación económica con los contribuyentes en condición de clientes proveedores de materia prima, mercancías o servicios. La resistencia, excusa o negativa a prestar esta información serán sancionadas con multas de cien a cinco mil pesetas, que impondrán los delegados de Hacienda. No obstante lo anterior, continuará en vigor lo prevenido en el artículo 62 de la Ley de Reforma Tributaria de 16 de diciembre de 1.940 que prohíbe investigar administrativamente las cuentas corrientes acreedoras a la vista".

Este artículo se constituyó de este modo en el antecedente inmediato del artículo 111 de la L.G.T. sancionada por la Ley 230/1.963, de 28 de diciembre (B.O.E. 31-12-1.963, Aranzadi, R.C.L. 1.963\2.490).

2. PRESUPUESTOS QUE CONDICIONAN LOS DEBERES DE INFORMACIÓN SOBRE TERCEROS

Palao Taboada²³⁸ nos dice que los deberes de información tributaria sobre terceros han de cumplir tres presupuestos:

- a) Que exista relevancia fiscal de la información solicitada;
- b) Que la información se haya solicitado previamente al sujeto pasivo y sólo si resulta imposible obtener los datos, se acudirá al tercero con tal fin;
- c) Los datos solicitados deben estar en posesión del tercero.

Herrera Molina²³⁹ agrega otro presupuesto al deber de información, el cual consiste en que el mismo informante no haya suministrado ya los datos a la Inspección. Está claro que en este caso, no sería necesario ocurrir a un tercero solicitando datos que han sido aportados con antelación.

A continuación abordaremos cada uno de estos tres presupuestos.

2.1. IMPORTANCIA FISCAL DE LA INFORMACIÓN

Sin perjuicio de que la relevancia tributaria de la información será tratada en el capítulo VII, en la oportunidad de ventilar los límites objetivos a los deberes de información tributaria sobre terceros, no obstante, hemos de hacer alguna referencia a la misma con carácter previo.

Tanto si se tratase del propio contribuyente sujeto pasivo del tributo, como si se tratase de terceros, la Administración tributaria para poder solicitar datos, informes o antecedentes debe tener en cuenta la importancia que la información requerida tenga para ella desde el punto de vista tributario. En este sentido el artículo 111.1 de la L.G.T. nos señala que el tercero se encuentra obligado a proporcionar a la Administración tributaria toda aquella información que tenga para la Administración un valor fiscal. En este mismo orden los artículos 12.1 y 37.1 del R.G.I.T. contemplan la importancia que la información ha de tener para la Administración. Palao Taboada nos dice en este sentido que "La relevancia tributaria del dato supone, en primer

²³⁸ Palao Taboada, C.: "La potestad de obtención de información...", ob. cit., pág. 138-140.

²³⁹ Herrera Molina, P. M.: En *la potestad de información tributaria sobre terceros*, ob. cit., pág. 107.

lugar, la suficiente concreción del dato mismo, sin la cual aquélla no podría juzgarse, lo cual naturalmente debe hacerse en el momento del requerimiento"²⁴⁰.

- LA INFORMACIÓN DEBE TENER CONEXIÓN CON UNA INVESTIGACIÓN, AUNQUE AÚN NO SE HAYA INICIADO EL PROCEDIMIENTO INSPECTOR

Los deberes de información tributaria sobre terceros pueden perfectamente llevarse a cabo independientemente de todo procedimiento inspector que haya sido ya incoado²⁴¹, constituyendo una entidad propia que persigue la aplicación de las leyes tributarias; pero los mismos han de estar relacionados con una investigación relativa a un tercero, sin que sea suficiente una genérica e hipotética importancia fiscal. Esto es, que exista certeza de la existencia de una obligación tributaria, pudiendo el tercero en todo caso oponerse a dar cumplimiento a los deberes de información cuando ocurra que la importancia fiscal sea indeterminada²⁴² y el interés tributario sea genérico.²⁴³

En las actuaciones de obtención de información acerca de personas o Entidades dedicadas al tráfico bancario o crediticio, cuando la Inspección de los Tributos exija el conocimiento de los movimientos de cuentas u operaciones, el Órgano actuante de la Inspección, nos dice el artículo 38.4 del R.G.I.T., ha de acompañar "*...un informe ampliatorio que comprenda los motivos que justifiquen la actuación cerca de la persona o Entidad bancarias o crediticias*". De la disposición antes transcrita se infiere el requisito que ha de cumplir la Inspección para poder solicitar información de un tercero, esto es, que la misma tenga relación con una investigación que se lleva a cabo.

Por su parte, el artículo 2.4 *in fine* de la Orden de 26 de mayo de 1.986 (B.O.E. 30-5-1.986), que desarrolla el Reglamento General en el ámbito de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria (Aranzadi, R.C.L. 1.986\1.715), señala que los equipos de la Oficina Nacional de Inspección con competencia para llevar a cabo actuaciones inquisitivas o de información acerca de los particulares o de otros Organismos, sólo podrán obtener información tributaria sobre terceros "*...cuando lo precisen para el correcto desarrollo de las demás actuaciones que deban realizar*".

²⁴⁰ Palao Taboada, C.: "La potestad de obtención de información...", ob. cit., pág. 139.

²⁴¹ Palao Taboada, C.: "La potestad de obtención de información...", ob. cit., pág. 139; en el mismo sentido se expresa Herrera Molina, P. M.: En *la potestad de información tributaria sobre terceros*, ob. cit., pág. 108.

²⁴² Para Alonso González, L. M.: "Esta concepción de la "trascendencia tributaria"...es como mínimo inconcreta, muy amplia, vaga e imprecisa", en "El Número de Identificación Fiscal...", ob. cit., pág. 528.

²⁴³ Palao Taboada, C.: "La potestad de obtención de información...", ob. cit., pág. 139.

Con lo cual, se corrobora que ha de existir una investigación con carácter previo que justifique el ejercicio de la potestad de información.

El Tribunal Constitucional en su Sentencia 110/1.984, de 26 de noviembre (Aranzadi, R.T.C. 1.984\110), en su Fundamento Jurídico 8º y 9º considera que las actuaciones inspectoras pueden dar lugar en alguna ocasión a que, cuando se lleve a cabo la investigación de documentos o antecedentes relativos a movimientos de cuentas bancarias, se incurra en conductas arbitrarias "...en la medida en que no parezca justificada por la finalidad de la inspección".

El Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en su Sentencia²⁴⁴ de 15 de marzo de 1.990, Fundamento Jurídico 7º, ha declarado que el requerimiento de datos a un tercero por la Administración tributaria, debe tener una conexión con el objeto de la investigación o comprobación ya iniciada y, pueda ser calificado como razonables y útiles.

Por su parte, el Tribunal Económico Administrativo Central en su Resolución²⁴⁵ de 20 de diciembre de 1.989, en su Considerando 12º, señala que la obligación por parte de un tercero de suministrar la información requerida por la Administración Tributaria "...es independiente y autónoma de las actuaciones que la Administración Tributaria pueda emprender y de las obligaciones tributarias de los contratantes, actuaciones cuyo desarrollo y obligaciones cuyo cumplimiento habrá de atenderse cuando así proceda".

2.2. REQUERIMIENTO PREVIO DE LA INFORMACIÓN AL SUJETO PASIVO

Constituye un presupuesto de gran importancia antes de ocurrir a un tercero en busca de información, que se soliciten los datos directamente del sujeto pasivo. Sólo si resulta imposible obtener los datos de manera directa de este último, o se tiene sospecha de que el requerimiento que se le dirija carece de eficacia alguna, se ha de dirigir la solicitud de información al tercero.

Esto es lo que la doctrina ha denominado como "principio de subsidiariedad" de la información que se le ha de requerir a un tercero²⁴⁶. Es decir, el requerimiento de

²⁴⁴ Revista *Carta Tributaria*, núm. 115, 1.990, pág. 99 y ss.

²⁴⁵ Revista *Carta Tributaria*, núm. 11, 1.989, pág. 71 y ss.

²⁴⁶ Palao Taboada, C.: "La potestad de obtención de información...", ob. cit., pág. 139. Agrega asimismo que "Nuestro Derecho positivo no establece expresamente esta prioridad, pero ésta se deduce de la respectiva posición procedimental del sujeto pasivo y del tercero, que hace que aquél deba soportar en primer lugar los deberes conducentes al esclarecimiento de su propia situación tributaria", cosa que si hace la Ordenanza Tributaria Alemana cuando en su parágrafo 93.1 proclamaba de forma expresa que "*solamente se requerirá información de personas distintas de los interesados, cuando el esclarecimiento de los hechos no logre su fin o no permita esperar resultado alguno*". Entre otros autores partidarios de este criterio tenemos

información que se haga bien a través de una norma de carácter general, o bien mediante una solicitud específica a un sujeto determinado, se ha de iniciar primeramente dirigiéndose de manera directa contra el sujeto pasivo obligado tributario y realizador del hecho imponible y, sólo si los resultados de la gestión anterior no resultan satisfactorios, se ha de acudir a terceras personas en busca de los datos que el sujeto pasivo y obligado principal no ha aportado a la Administración tributaria.

Para Alonso González, "...un requerimiento de información sólo debe poder dirigirse contra un tercero distinto de aquel sujeto al cual se refiere el dato en el momento en el que dicho sujeto se niega a colaborar"²⁴⁷. En el mismo sentido ya se pronunció Hensel, cuando señaló que la Administración debería dirigirse en primer lugar contra el sujeto pasivo cuando encontrase objeciones a la declaración presentada por éste, solicitándole las aclaraciones que creyere oportuno, de manera escrita u oral, y sólo si esto no es suficiente podría la Administración ocurrir a otras personas en solicitud de tal información²⁴⁸.

Por su parte, Kruse al referirse a las personas que resultaban obligadas al cumplimiento del deber de información afirmaba que los mismos se deben cumplir en primer lugar por quienes tienen "...los deberes de información más intensos", a los que denominaba "...debedores impositivos...Los demás debedores impositivos...", a los que la Ordenanza Tributaria Alemana denominaba terceros, "...deben ser obligados a informar de forma subsidiaria sólo cuando los deudores impositivos y su información no conducen a la finalidad pretendida o no prometen un resultado positivo"²⁴⁹.

Compartimos en toda su extensión la tesis de la subsidiariedad sostenida por la doctrina más autorizada, ya que es desde todo punto de vista lógico, que cuando la Administración tributaria requiera la información que necesita para el logro de su gestión, ocurra en primer lugar al sujeto pasivo principal y esencial de la obligación tributaria, y sólo cuando le resulte imposible o crea que los datos aportados no son fiables podrá recurrir a terceras personas para que suplan la falta llevada a cabo por el sujeto pasivo.

a Herrera Molina, P. M.: en *la potestad de información tributaria sobre terceros*, ob. cit., pág. 116-117; López Martínez, J.: *Los deberes de información tributaria*, ob. cit., pág. 184 y ss., y Ruiz García, J. R.: en *Secreto bancario y hacienda pública*, ob. cit. pág. 93 y ss.

²⁴⁷ Alonso González, L. M.: *La reforma de la Ley General Tributaria...*, pág. 273; Ven también "El Número de Identificación Fiscal...", ob. cit., pág. 497;

²⁴⁸ Hensel, A.: *Steuerrecht*, Berlin, Verlag von Julius Springer, 1924, págs. 169-171, tomado de Ruiz García, J. R.: en *Secreto bancario y hacienda pública*, ob. cit. pág. 95.

²⁴⁹ Kruse, H. W.: *Derecho Tributario*, ob. cit., pág. 438.

2.3. LOS DATOS SOLICITADOS DEBEN ESTAR EN POSESIÓN DEL TERCERO REQUERIDO

La posesión de información con trascendencia tributaria por parte del tercero requerido, implica que dicho sujeto se encuentre obligado por ley a conservarla, tal es el caso que se presenta tratándose de los deberes contables o de registro, conservación de facturas, o bien, porque a la Administración le conste de hecho que la misma existe.

Los datos e información sobre terceros a que se refiere el artículo 111 de la L.G.T., deben estar en posesión de la persona a quien se le hace el requerimiento. En tal sentido se ha pronunciado el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en su Sentencia²⁵⁰ de 15 de marzo de 1.990, Fundamento Jurídico 7º, ya que si el sujeto a quien se le dirige el correspondiente requerimiento manifiesta no poseer las respectivas facturas de pago, considera que "...en caso de no poseer...factura, deberá comunicar el lugar y fecha de la celebración, y el importe de lo pagado", colaborando en todo caso "...en la medida de lo posible con la Administración".

El artículo 37.2 del R.G.I.T. nos dice que *"...la Inspección de los Tributos podrá requerir individualmente a cualquier persona o entidad para que facilite datos, informes o antecedentes obrantes en su poder y concerniente a otras personas o entidades..."*.

En tal sentido, el Tribunal Económico Administrativo Central en su Resolución²⁵¹ de 28 de febrero de 1.990, nos dice que las compañías de seguros están obligadas a suministrar la información requerida por la Administración tributaria, "...como son la relación anual de los talleres de reparación de automóviles a los que hayan satisfecho cantidades por motivo de siniestro ocasionados por los aseguradores".

Considera el Tribunal, que la afirmación que hace el artículo 37 del R.G.I.T. no significa que "...los datos solicitados deban figurar en los Libros Oficiales de Contabilidad", dado que "...en este caso y en consonancia con el ap. 4 del mismo artículo, no sería necesario requerimiento escrito concediendo plazo de al menos 10 días para adoptar la información, ya que *las actuaciones de obtención de información podrán iniciarse inmediatamente o incluso sin previo requerimiento escrito, cuando lo*

²⁵⁰ Revista *Carta Tributaria*, núm. 115, 1.990, pág. 99 y ss.

²⁵¹ Revista *Impuestos*, II/1.990, pág. 667 y ss.

justifique la índole de los datos a obtener y la Inspección se limite a examinar aquellos documentos, elementos o justificantes que han de estar a disposición de la Inspección...por consiguiente, basta con que razonablemente y por la actividad desarrollada por la persona requerida se pueda suponer que los datos solicitados se conservan aunque no estén reflejados en los Libros Oficiales de Contabilidad, para que se pueda requerir su aportación en un plazo no inferior a 10 días".

Podemos decir, siguiendo a Herrera Molina, que los datos cuya posesión en manos del sujeto requerido no se puedan acreditar fehacientemente, pondría en tela de juicio la exigencia que de los mismos y con carácter coactivo haga la Administración. De lo contrario se caería en situaciones arbitrarias de poder hacer solicitudes de información a quienes no están obligados a guardar las mismas²⁵².

No obstante, queda la posibilidad de que un tercero, aún cuando no venga obligado a conservar ni registrar datos, sea requerido por la Administración Tributaria a aportar información. Nos dice Delgado Pacheco en este sentido que aunque "...no mediando el deber de disponer del dato solicitado, esta carencia no acarrea la inviabilidad del requerimiento, sino que la Administración puede invitar a un tercero para que facilite información de la que disponga, al modo como en un proceso se puede solicitar de alguien que deponga o comparezca como testigo. Ahora bien, en este caso, el administrado podrá alegar la imposibilidad para atender al requerimiento y sólo a la Administración incumbirá la prueba de la ilícita actuación de quien así obra"²⁵³.

Podemos concluir afirmando que el requerimiento de información que la Administración haga de este modo, se encuentra sometido a especiales restricciones que garantizan que el tercero no podrá ser sancionado si dentro del plazo otorgado por la Administración para aportar la información, manifiesta que no posee la misma, así como, si los datos suministrados a la Administración son inexactos por no conservar los soportes documentales²⁵⁴. Lógicamente ello será así en el supuesto de que el requerido no tenga la obligación de poseer la información, pues caso contrario cabría aplicar la pertinente sanción.

3. DESARROLLO DE LAS ACTUACIONES DE OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN

²⁵² Herrera Molina, P. M.: En *la potestad de información tributaria sobre terceros*, ob. cit., pág. 120.

²⁵³ Delgado Pacheco, A.: "Las obligaciones de información a la Hacienda pública...", ob. cit., pág. 96

²⁵⁴ Herrera Molina, P. M.: En *la potestad de información tributaria sobre terceros*, ob. cit., pág. 120.

Los deberes de información tributaria sobre terceros contenido en los artículos 111 y 112 de la L.G.T. se hallan desarrollados en el R.G.I.T. No obstante, el Reglamento General de la Inspección de los Tributos presenta lagunas sobre el procedimiento de obtención de información²⁵⁵, lo que nos lleva a pensar que las actuaciones de obtención de información, en aras de una mejor comprensión de las mismas deberían haberse regulado de manera individualizada en lo que respecta al procedimiento, evitando hacerlo al hilo de las actuaciones de comprobación e investigación.

Con la denominada "visita de inspección" se lleva a cabo el desarrollo de las actuaciones de obtención de información. Sobre el significado del término "visita de inspección", nos dice Guío Montero, que con el mismo "...se suele denominar la comprobación que los servicios de la Inspección de Hacienda, en ejercicio de sus competencias llevan a cabo sobre particulares y empresas, al objeto de regularizar su situación tributaria"²⁵⁶. En dicha visita de inspección los inspectores de los tributos han de respetar y proceder de acuerdo a las normas establecidas en el ordenamiento jurídico.

En el desarrollo del ejercicio de las actuaciones inspectoras en general y de las de obtención de información tributaria en particular, el artículo 25 del R.G.I.T., nos señala que es potestativo la presencia o no del obligado o su representante, no obstante deberán hallarse presentes si a juicio de la Inspección sea preciso su concurso para la adecuada práctica de las actuaciones, así como también debe apersonarse cuando se lleve a cabo el examen de libros y demás documentos a los que se refiere el artículo 21.1 del Reglamento. La presencia o no del obligado tributario o su representante constituye una facultad que ejerce la Inspección, la que decidirá si es pertinente su presencia o si por el contrario, se pueden llevar las actuaciones sin él²⁵⁷.

Una vez iniciada las actuaciones inspectoras nos dice el artículo 31.1 del R.G.I.T. se han de proseguir hasta su definitiva terminación, de acuerdo con su

²⁵⁵ Para López Martínez, J., las enormes lagunas que presenta el R.G.I.T. en cuanto al procedimiento de obtención de información son fáciles de verificar, cuando observamos que dicho reglamento "...se centra en las típicas actuaciones inspectoras, obligando al intérprete a realizar una labor de "buceo" entre su articulado que intente integrar a las mismas, con los problemas de seguridad jurídica y de garantías proyectadas sobre los obligados a soportarlas", en *Los deberes de información tributaria*, ob. cit., pág. 253.

²⁵⁶ ; Guío Montero, F., *El contribuyente ante la inspección de Hacienda*, ob. cit., pág. 169.

²⁵⁷ Delgado Pacheco, A.: "Derechos, deberes y facultades del personal inspector en el desarrollo de sus actuaciones" en *Revista Impuestos*, II/1986, pág. 222. Ver también a Zabala Rodríguez Fornos, A.: En "Comentarios al Reglamento General de la Inspección de los Tributos", en *Revista C.I.S.S. Comunicaciones*, n°. 34, 1.986, pág. 19.

naturaleza y carácter. Esta afirmación que hace el Reglamento evidencia que el inicio de las actuaciones inspectoras, no debe ser un mero formalismo conducente única y exclusivamente a lograr la interrupción de la prescripción por parte de la Administración, sino que se deben llevar hasta su conclusión, evitando con ello los retrasos no justificados. Esto se constituye, en consecuencia, en una garantía para el administrado frente aquellos que realizan las actuaciones.

Si las actuaciones inspectoras que se realicen directamente sobre el obligado tributario, como lo indica el artículo 32.5 del R.G.I.T., se llegasen a interrumpir injustificadamente por causas ajenas no imputables al obligado tributario, producirán de conformidad con el artículo 31.4 los efectos que a continuación se indican:

- a) Se tendrá como no producida la interrupción del cómputo de la prescripción y,
- b) Los ingresos pendientes realizados después de la interrupción de las actuaciones inspectoras, así como las declaraciones presentadas fuera de plazo se entenderá realizadas espontáneamente a cuantos efectos procedan.

Por tanto, queda sin efecto lo dispuesto en el artículo 30.3 del Reglamento consecuencia de la iniciación de las actuaciones inspectoras.

El artículo 31.5 del R.G.I.T. nos indica que las relaciones derivadas de las actuaciones de los órganos de la Administración de Hacienda y los sujetos obligados tributarios, se han de llevar a cabo en la mayor armonía posible, con lo cual, en el desarrollo de las actuaciones de la Inspección, ésta ha de procurar perturbar en la menor medida posible al obligado tributario en la ejecución normal de las actividades laborales, empresariales o profesionales. Por su parte el obligado tributario tiene el deber de procurar a la Inspección en el ejercicio de sus actuaciones, un lugar de trabajo adecuado, así como aquellos medios que sean necesarios para llevar a buen término su trabajo.

La comparecencia en el decurso de las actuaciones inspectoras del obligado tributario se encuentra regulado en el artículo 32 del R.G.I.T., cuando señala en su párrafo primero que el obligado tributario ha de presentarse el día, hora y lugar señalado para la práctica de las actuaciones. De no hacerlo, se le iniciará el procedimiento sancionador, salvo que presente una razón que justifique su falta de comparecencia. Si al término del tercer requerimiento de comparecencia, el obligado no atiende al mismo, ni presenta causa justa que le impida comparecer, podrá ser considerada su actitud como una resistencia a la actuación inspectora.

Por su parte, el párrafo segundo del artículo 32 del R.G.I.T. regula los supuestos que se presentan cuando la Inspección sin previo requerimiento se apersona en el lugar donde haya de practicarse las actuaciones. En tal caso, si el obligado se encuentra, será él quien los atiende, de lo contrario serán atendidos por la persona que esté en el lugar para ese momento y que ostente su representación como encargado o responsable de la oficina, empresa, centro o lugar de trabajo. En el supuesto de que no ocurra así, la Inspección le hará un requerimiento para una fecha posterior, si no comparece se entenderá que su actitud constituye una resistencia a la actuación inspectora, de conformidad con lo pautado en el artículo 41.2.a) del R.G.I.T.

En aras de evitar que las actuaciones de obtención de información por la Inspección pudiesen resultar frustradas, le será aplicable el contenido del artículo 35 del R.G.I.T., con relación a la toma de medidas cautelares, *"...de precaución y garantía que juzgue adecuadas para impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren los libros, documentos y demás antecedentes sujetos a examen o se niegue posteriormente su existencia y exhibición"*.

Por otra parte, la Inspección de los Tributos cuando realice requerimientos para la obtención de información tributaria sobre terceros, de acuerdo con lo señalado en el artículo 37.4, *"...En el curso de sus actuaciones...ostentará las facultades a que se refiere el artículo 36 de este Reglamento"*. Facultades que se encuentran ya contenidas en los artículos revisados con anterioridad, pero que se refunde en este último.²⁵⁸ Para Delgado Pacheco, *"...el artículo 36 del R.G.I. no recoge tanto una facultad de la Inspección como impone un concreto deber del obligado tributario relativo a la conservación y puesta a disposición de la Inspección de toda la documentación contable, con arreglo además a lo dispuesto en el artículo 45 del Código de Comercio"*²⁵⁹.

De acuerdo con dicho artículo, los obligados tributarios deberán poner a disposición de la Inspección a los efectos de llevar a cabo las concretas actuaciones inspectoras, todos los documentos, justificantes y antecedentes, incluida la

²⁵⁸ Para Palao Taboada, C.: esta es una técnica que "...es frecuente en los reglamentos, de refundir, con el carácter puramente material o informador...la totalidad de la normativa sobre la materia", en "El reglamento de Inspección, una disposición tardía e insuficiente", en *Revista Gaceta Fiscal*, n.º.87, 1986, pág. 129

²⁵⁹ Delgado Pacheco, A.: "Derechos, deberes y facultades del personal inspector...", ob. cit., pág.224. Para López Martínez, J., "dichos deberes...", no son identificables con el deber de información sino que constituyen una especie de deberes de comportamiento y colaboración que tienen un régimen jurídico distinto de aquellos", en *Los deberes de información tributaria*, ob. cit., pág. 256.

información contenida en soportes magnéticos y, en fin, cuanto sea preciso para probar los hechos y circunstancias consignados en sus declaraciones.

Por su parte, el artículo 40 del R.G.I.T. señala un conjunto de facultades que la inspección puede llevar a cabo, permitiéndole un mejor desarrollo de sus actuaciones. Para Delgado Pacheco dicho artículo "...constituye una especie de cláusula final que enumera distintas facultades particulares de la Inspección"²⁶⁰. Por su parte Guío Montero las considera como accesorias a las facultades inspectoras, llegando a ser genérica en algunos casos planteados.²⁶¹

De importancia no sólo para la visita de inspección, sino para la obtención de información y toma de datos, lo constituye, como lo indica el artículo 40 del R.G.I.T., la entrada libre de los inspectores en los puertos, aeropuertos, estaciones de ferrocarril, mercados, mataderos, lonjas y otros establecimientos análogos.

La toma de datos en tales supuestos se llevará a cabo a través de las facturaciones, entradas y salidas, pudiendo requerirse a los empleados para que certifiquen la exactitud de los datos y antecedentes tomados. Igualmente podrá la Inspección de los Tributos, recabar –por medio de trabajadores o empleados– la información relacionada con las actividades laborales que desempeñen. No obstante, en este último caso se ha de tener en cuenta el contenido de los artículos 497 al 499 del Código Penal, de no incurrir en el delito de revelación de secretos, lo que como nos dice Guío Montero, "...en la práctica deba entenderse esta posibilidad como algo limitado y circunscrito a aquellas cuestiones que teniendo que ver con la actividad laboral no supongan más que confirmación o aclaración de datos con relevancia oficial o pública"²⁶².

Finalmente podemos decir que las actuaciones de obtención de información han adquirido una gran importancia dentro de lo que constituye el procedimiento de Inspección de los Tributos. Esta importancia no se ve reflejada en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, donde no se cuenta con un desarrollo adecuado que articule el procedimiento de obtención de información, por cuanto la gran mayoría de los preceptos reglamentarios han sido pensados y elaborados con relación a las típicas funciones inspectoras, las que de manera incidental pueden

²⁶⁰ Delgado Pacheco, A.: "Derechos, deberes y facultades del personal inspector...", ob. cit., pág.231.

²⁶¹ Guío Montero, F.: en "La visita de Inspección (II)", en *Revista Carta Tributaria. Monografías*, n.º. 68, 1.988, pág. 1-2.

²⁶² Guío Montero, F.: en "La visita de Inspección (II)", ob. cit., pág. 1. En este mismo sentido se manifiesta Delgado Pacheco, A.: en "Derecho, deberes y facultades del personal inspector...", ob. cit., pág. 231.

influir en el desarrollo de las actuaciones de obtención de información por la remisión expresa que sobre ella realiza el propio reglamento.

3.1. PROGRAMACIÓN DE LAS ACTIVIDADES DE OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN

La Administración tributaria, dada la gran importancia que para ella tienen la información tributaria sobre terceros en la Gestión de los Tributos, ha de llevar a cabo una correcta y clara planificación del sistema de obtención de aquellos datos que son necesariamente prioritarios para el logro de su propio fin, lo que conlleva a que los Órganos de la Inspección de los Tributos puedan dar cabal cumplimiento a las funciones que le son atribuidas²⁶³.

La Inspección de los Tributos está llamada a realizar actuaciones de comprobación e investigación en cumplimiento de los objetivos que le establecen las disposiciones legales, esto es, identificar las circunstancias que señalan a las personas físicas o entidades que deben contribuir al sostenimiento de las cargas públicas. Tales objetivos los señala la Administración Tributaria a través del diseño de los Planes de Inspección, en los cuales se establece entre otros objetivos el de obtención de información tributaria sobre terceros.

Para Guío Montero, no está del todo claro lo que ha de entenderse por el llamado Plan de Inspección, no obstante señala que se ha de considerar como tal "...aquél documento interno de los servicios de una Delegación o Administración de Hacienda, en el que se señala el modo y manera de actuar para un período de tiempo determinado, fijándose asimismo, las personas físicas o jurídicas sobre las que se va a concretar esta actuación"²⁶⁴.

Recapitulando lo señalado anteriormente, los Planes de Inspección presentan ciertas características:

- a) Vienen a ser instrucciones internas de coordinación y control de tareas;
- b) Se señalan las políticas que se han de seguir para el logro de los objetivos trazados, del trabajo a ejecutar;
- c) Indican la oportunidad en la aplicación de los mismos a las personas o grupos de personas a quienes irá dirigida la actuación de la Inspección; y por último,

²⁶³ Ver a Mantero Sáenz, A. y Cuesta Rodríguez, M.: *El Procedimiento en la Inspección tributaria*, ob. cit. pág. 978 y ss.; Martínez Izquierdo, S.: "Planes de inspección", en *Revista Gaceta Fiscal*, n.º. 40, 1987, pág. 132.

²⁶⁴ Guío Montero, F., *El contribuyente ante la inspección de Hacienda*, ob. cit., pág. 160.

- d) Comprenden una sucesión de diligencias que están relacionadas entre sí como son entre otras, la Base de datos, Planificación, Investigación y Comprobación²⁶⁵.

En este mismo orden de ideas nos encontramos con la disposición normativa contenida en el R.G.I.T. cuando en su artículo 19.3 nos indica:

"El Plan Nacional de Inspección establecerá los criterios sectoriales o territoriales, cuantitativos o comparativos, o bien de cualquier otra especie que hayan de servir para seleccionar a los sujetos pasivos u obligados tributarios cerca de los cuales hayan de efectuarse las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación o de obtención de información..."

En consecuencia, el proyecto de Inspección viene a ser la esquematización, la racionalización de las actuaciones, con la finalidad de establecer criterios técnicos en el logro de los objetivos, que no son otros, que la buena marcha del procedimiento de exacción de los tributos, ya que como nos dice Martínez Izquierdo, se "...ha de proceder a una adecuada racionalización de la toma de información, transmitir la misma adecuadamente, y saber utilizarla"²⁶⁶.

Por su parte Fernández Briones, nos dice que "La planificación de la obtención de información, debe ir ligada a los planes de inspección, aún más: los planes de información a corto plazo deben fijarse sobre la base de los de inspección a medio...por tanto, hasta que no exista una planificación a medio y largo plazo de las actuaciones inspectoras, no cabe pensar coherentemente la toma de datos"²⁶⁷.

La doctrina es conteste con la necesidad de que exista una vinculación entre los planes de inspección y la obtención de información y, como afirma López Martínez, esta necesidad se basa en dos aspectos esenciales:

- a) La imprescindible conexión entre los servicios encargados de la planificación de las típicas actuaciones inspectoras y quienes planifican la toma de datos y,
- b) La necesidad de la existencia de "feedback", entre la inspección y la Unidad Central de Información, con el objeto de conocer si un dato ha sido realmente de utilidad para aquella y en qué medida²⁶⁸.

²⁶⁵ Arnau Zoroa, F.: "Planes de la Inspección; selección de los sujetos pasivos-personas físicas", en *XXX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, I.E.F., Madrid, 1984, pág. 703.

²⁶⁶ Martínez Izquierdo, S.: "Planes de la inspección", en *Revista Gaceta Fiscal*, n.º. 40, 1987, pág. 134.

²⁶⁷ Fernández Briones, L.M.: "Planificación y organización de la toma de datos para las actuaciones inspectoras", en *XXX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, I.E.F., Madrid, 1984, pág.783.

²⁶⁸ López Martínez, J.: *Los deberes de información tributaria*, ob. cit., pág. 239; Fernández Briones, L.M.: "Información para la Inspección, problemas actuales", en *Revista Crónica Tributaria*, n.º. 42, 1982, pág. 101.

Es preciso señalar que el respeto a los principios tributarios consagrados en la Constitución nos fuerza al establecimiento de un sistema racional de información, basado en una interconexión entre la planificación y las actuaciones de obtención de información, lo que conlleva a la existencia de un procedimiento de gestión respetuoso de tales principios tributarios²⁶⁹. En este sentido afirma Delgado Pacheco, que "...la planificación aparece no sólo como un instrumento dirigido a la consecución de mejores resultados derivados de las actuaciones inspectoras, sino también como una garantía jurídica del contribuyente"²⁷⁰.

En cuanto a la elaboración del Plan de Inspección, el R.G.I.T. en su artículo 19 nos indica que *"El Plan Nacional de Inspección se formará por agregación de los planes elaborados y aprobados por las Direcciones Generales y Centros competentes del Ministerio de Economía y Hacienda..."* quienes en la elaboración de los mismos han de tomar en cuenta *"...las propuestas de los Organos territoriales competentes"*. Continúa señalando dicho artículo que una vez *"Aprobado el Plan Nacional de Inspección y de acuerdo con los criterios recogidos en él, los Organos que hayan de desarrollar las correspondientes actuaciones inspectoras formarán sus propios planes de inspección, los cuales se desagregarán mediante comunicación escrita"*²⁷¹ en planes de cada funcionario, equipo o unidad de inspección²⁷².

²⁶⁹ Para mayor profundidad sobre el punto tratado ver entre otros los trabajos realizados por Lasarte Alvarez, J.: "La fiscalización tributaria. Resumen de la XIV Asamblea Interamericana de Administradores Tributarios", en *Revista C.T.*, n° 34, 1.980, págs. 153 y ss.; Gorjón Palenzuela, F. "Método bayesano de Inspección por muestreo de la declaración del I.R.P.F.", en *Revista H.P.E.*, n° 70, págs. 161 y ss.; Puerto Cela, M.: "Un modelo de optimización del plan de inspección", en *Revista H.P.E.*, n° 76, 1982, págs. 201 y ss.; James, B.H.: "Sistema de información para las organizaciones tributarias y para la administración", en XV Asamblea del C.I.A.T., México, 1981, Tema VI.; Fernández Villafañe, F.: "Organización de la Inspección tributaria en España", en *Revista Trimestre Fiscal*, n° 19, año 4°, 1983, págs. 54 y ss.; Bizcarrondo Ibañez, A.: "La planificación inspectora y las opciones de los constituyentes", en *Revista Gaceta Fiscal*, n° 17, 1984, págs. 495 y ss.; Cortés Martínez, J. A.: "Organización y medios de la Administración tributaria", en *Política y Administración en las reformas tributarias*, Asamblea del C.I.A.T., I.E.F., Madrid, 1.986, págs. 333 y ss.;

²⁷⁰ Delgado Pacheco, A.: "Derechos, deberes y facultades del personal inspector..." ob. cit., pág. 221.

²⁷¹ Nos dice Delgado Pacheco, A., que se "... admite como modo de iniciación de las actuaciones, junto al desarrollo de los planes de inspección, también la iniciativa de la Inspección, sin sujeción a un plan previo, con autorización escrita y motivada del Inspector-Jefe respectivo", en "Derechos, deberes y facultades del personal inspector en el desarrollo de sus actuaciones", ob. cit., pág. 221.

²⁷² Los órganos inspectores, y en definitiva, los Inspectores-Jefes están llamados a señalar las pautas que dan lugar a individualizar a aquellos destinatarios de la labor de la Inspección, tomando en cuenta los criterios generales contenidos en el plan correspondiente.

Mantero Saenz, A., esquematiza de manera cronológica el desarrollo del proceso de proyección del plan nacional de Inspección, hasta convertirse en planes de actuación individualizada, de la manera siguiente:

"Primera, señalamiento de las directrices por parte de la Dirección General a los Inspectores Regionales;

Los Directores Generales o Centros competentes cuando lo estimen conveniente, podrán aprobar planes especiales de actuación de carácter sectorial o territorial, a solicitud de uno o varios Delegados de Hacienda especiales, tal como lo señala el artículo 19.5 del R.G.I.T. Asimismo en cuanto a los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas por parte del Estado, los planes a seguir serán los que de manera conjunta acuerden dichas Administraciones, tal como lo indica el mismo artículo 19.8 del R.G.I.T.

Ahora bien, los planes de la inspección²⁷³ que se realicen en el presente, han de apoyarse y tener en cuenta los resultados de los planes efectuados con anterioridad, lo que llevaría como dice Martínez Izquierdo a "...conseguir los mejores resultados con los medios materiales y humanos que van a estar disponibles"²⁷⁴. Los planes previos a aquellos que se ha de tener en cuenta, se deben haber formulado y desarrollado con una antelación mínima de un año con respecto a los nuevos planes de la Inspección²⁷⁵. Estos, a su vez, han de tener en cuenta los datos útiles que arrojen los resultados de los planes previos, para poder incidir con certeza sobre aquellos grupos donde se encuentre localizado el fraude fiscal, lo que conlleva al mejor desarrollo de las funciones inspectoras²⁷⁶.

Los planes de inspección tienen carácter reservado, los mismos no serán objeto de publicidad, en consecuencia sólo tendrán conocimiento de ellos los órganos encargados de llevar a cabo su debido desarrollo. El artículo 19.6 del R.G.I.T. contempla la confidencialidad de los mismos, como medio para lograr la eficacia en su desarrollo y aplicación, lo que también es en todo de acuerdo con el principio de "eficacia" contemplado en el artículo 103.1 de la Constitución. Sin embargo, el artículo 26 Ley 1/1.998, de 26 de febrero (B.O.E. 27-2-1.998), de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (Aranzadi, R.C.L. 1.998\545), señala

segunda, adaptación de dichas directrices a las características especiales de cada zona por parte de cada inspector regional y su traslado a los inspectores jefes;

tercera, redacción por cada Inspector Jefe de un programa de actuación y su remisión al Inspector Regional;

cuarta, propuesta por cada uno de los Inspectores Regionales a la Dirección General de los planes zonales de inspección;

quinta, examen y corrección en su caso y aprobación de los planes zonales que sumados configuran el plan nacional de Inspección,

y sexta control de ejecución de los planes zonales por parte de la Dirección General, control de ejecución dentro de cada zona, de las propias actuaciones de cada Delegación de Hacienda", en "Procedimientos en la inspección de los tributos", *XXXI Semana de Estudio de Derecho Financiero*, I.E.F., Madrid, 1986, pág. 786.

²⁷³ Para Mantero Sáenz, A., ha de elaborarse tres planes de la inspección simultáneamente, esto es, un Plan nacional, un Plan territorial y por último un Plan coyuntural. En "Procedimientos en la inspección de los tributos", ob. cit. pág. 786 y 787.

²⁷⁴ Martínez Izquierdo, S.: "Planes de la inspección", ob. cit. pág. 134.

²⁷⁵ Mantero Sáenz, A.: en "Procedimientos en la inspección de los tributos", ob. cit. pág. 787.

que *"La Administración tributaria hará públicos los criterios que informan cada año el Plan Nacional de Inspección"*.

Para el profesor Rosembuj, "No parece que pueda definirse como norma interna la publicación de los citados Planes de Inspección o disposición autoorganizativa de la Administración. En verdad la predefinición de los criterios anuales y su formalización para noticias de todos implica para el sujeto público la obligación de fijar su ámbito de actividad inspectora –explicándola– y, por tanto, limitándola en su orden o dirección que, sólo fundada y excepcionalmente, puede superar..., la *ratio* de la publicación de los Planes es la garantía del contribuyente respecto a la objetividad e imparcialidad de la actuación administrativa"²⁷⁷.

No obstante, dichos planes llegan a ser del conocimiento de todo interesado con posterioridad, ya que, se ha de ejercer un control y supervisión en el funcionamiento mismo de la inspección tributaria. Por otra parte, la inspección tributaria en el cumplimiento de su función ha de presentar la correspondiente memoria de su gestión que será publicada.

Una vez elaborado el correspondiente Plan de Inspección, los órganos encargados de desarrollarlo pueden apartarse de las directrices allí establecidas, sin que ello de lugar a una posible impugnación de dichas actuaciones. En este sentido, se expresa el artículo 18 del R.G.I.T. cuando señala que la Inspección de los Tributos adecuará el ejercicio de las funciones que le son propias a los correspondientes planes de inspección, *"...sin perjuicio de la iniciativa de los actuarios de acuerdo con los criterios de eficacia y oportunidad"*. Por lo tanto no existe plenamente una vinculatoriedad y eficacia de los planes de Inspección.

Para Delgado Pacheco, "...este modo de iniciación, que responde a la necesidad de atender la propia iniciativa de los actuarios, encuentra su limitación en que conceptualmente aparece como una vía secundaria frente a la de la planificación, así como en la necesidad de motivar la autorización que el Inspector–Jefe conceda. Lo mismo ha de señalarse, convirtiendo además la nota de secundaria en auténtica excepcionalidad, respecto a la iniciación de actuaciones inspectoras en virtud de orden superior"²⁷⁸.

Aun cuando el Plan de Inspección constituye una normativa interna de la Administración de Hacienda, para Collado Yurrita, la Inspección de los Tributos no

²⁷⁶ López Martínez, J.: *Los deberes de información tributaria*, ob. cit., pág. 241.

²⁷⁷ Rosembuj, T. *La transacción tributaria*, Atelier, Barcelona, 2.000, pág. 23.

²⁷⁸ Delgado Pacheco, A.: "Derechos, deberes y facultades del personal inspector...", ob. cit. pág. 221.

puede separarse de los criterios y directrices allí establecidos sin llegar a incurrir en excesos de poder, cuando señala que "...no afirmamos que la mera no aplicación de esos criterios realice, por sí sola, el exceso de poder, sino que, cuando se produzca tal hipótesis, el contribuyente podrá reclamar en vía judicial, el control de la discrecionalidad administrativa, en cuanto que existiría un síntoma de exceso de poder, de forma que la autoridad judicial deberá determinar si realmente existe ese vicio, o bien concluir que no obstante el síntoma, en realidad no se ha producido una violación del Ordenamiento jurídico en la medida que la actuación de la oficina tributaria está justificada por congruas razones"²⁷⁹, dado que la planificación es asumida no sólo como instrumento dirigido a lograr resultados en las actuaciones inspectoras, sino como una garantía que el contribuyente esgrime a su favor.

Para Rosembuj, "La incongruencia generalizada del sujeto público respecto a sus propios criterios podría servir de fundamento a la función judicial en términos de interdicción de la arbitrariedad (art. 9.3 C.E.)"²⁸⁰.

Podemos concluir afirmando que la existencia de un adecuado plan de inspección en general y de obtención de información en particular constituye la garantía de una eficiente actuación inspectora tanto de investigación como de comprobación tributaria. No obstante, debe existir un control posterior en el ejercicio de las actuaciones de inspección como en las de información, trazados en los planes de inspección, para evitar de este modo que la falta de una adecuada planificación conlleve en la práctica a atentar contra principios consagrados en la Constitución.

El plan de inspección se ha de proyectar por igual a las distintas fuentes generadoras de renta²⁸¹, sean estas procedentes del trabajo personal, del capital mobiliario, de actividades profesionales o empresariales, así como de cualesquier otro tipo, evitando hacer discriminaciones en la posesión de información. No obstante, actuando sobre la base de los resultados estadísticos de los planes de inspección, se puede excluir de los mismos ciertas fuentes generadoras de rentas, las cuales suelen estar más controladas, como es el caso de las procedentes del trabajo personal, para dirigir la inspección a otras cuyo control resulta más complejo,

²⁷⁹ Collado Yurrita, M. A.: "Las inspecciones tributarias y las situaciones jurídicas del contribuyente en el Derecho italiano: Un apunte", en *R.E.D.F.*, n.º. 54, 1987, pág. 114. Ver a López Martínez, J.: *Los deberes de información tributaria*, ob. cit., pág. 242. En este mismo sentido, la Audiencia Nacional en su Sentencia de 28 de enero de 1988, ha señalado que la iniciación de las actuaciones inspectoras a algunos de los muchos sujetos que se encuentren en el plan de inspección, no significa que pueda alegarse un atentado contra el principio de igualdad y de tutela jurídica, aún cuando se pueda pensar en la posibilidad de existencia de un exceso de poder en las actuaciones que se aparten de los criterios fijados en el plan.

²⁸⁰ Rosembuj, T. *La transacción tributaria*, ob. cit., pág. 23.

²⁸¹ López Martínez, J.: *Los deberes de información tributaria*, ob. cit., pág. 243.

dentro de las cuales tenemos a las actividades profesionales, lo cual vendría a redundar en una mejor lucha contra el fraude fiscal.

3.2. LAS ACTUACIONES DE OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN. CIRCUNSTANCIAS DE TIEMPO Y LUGAR

La función llevada a cabo por la Inspección de los tributos es comúnmente de naturaleza externa, esto es, se ha de desplazar materialmente fuera de su lugar de asiento, de sus oficinas, para hacerse con las pruebas necesarias en el sitio donde posiblemente se ha realizado el hecho imponible o, donde pueda realizar la correspondiente comprobación e investigación según el caso.

El Reglamento General de la Inspección de los Tributos distingue las diversas clases de actuaciones inspectoras cuando en su artículo 9°. nos indica que las mismas podrán ser:

- "a) *De comprobación e investigación,*
- c) *De obtención de información con trascendencia tributaria...*".

También las distingue en función del lugar en donde estas se lleven a cabo, así tenemos:

- a) Los artículos 20 y 21, nos indican el lugar donde se ha de llevar a cabo las actuaciones de comprobación e investigación y,
- b) El artículo 22.1 nos señala el lugar de las demás actuaciones de la Inspección de los Tributos, entre las que se encuentran las actuaciones de obtención de información.

Por su parte, la Ley General Tributaria en la oportunidad de regular el lugar en que se han de llevar a cabo las actuaciones de la inspección, no distingue las diversas clases de las actuaciones inspectoras.

A) LUGAR DE LAS ACTUACIONES DE OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN

En cuanto al lugar en el que han de desarrollarse las actuaciones de obtención de información, el artículo 22.1 del R.G.I.T. nos indica:

"Cuando las actuaciones de obtención de información se desarrollen cerca de la persona o Entidad en cuyo poder se hallen los datos correspondientes, serán de aplicación las reglas contenidas en los artículos 20 y 21 de este Reglamento para las actuaciones de comprobación e investigación. En particular, cuando las actuaciones de obtención de información supongan el examen de libros, expedientes, registros u otros documentos relativos a la actividad pública o privada desarrollada por el obligado tributario, deberán practicarse en los locales u oficinas del interesado, salvo que éste esté conforme en aportar determinados documentos de aquéllos a las oficinas públicas".

Se desprende del precepto señalado la remisión que hace a los artículos 20 y 21 del R.G.I.T., para que le sea aplicable a la obtención de información lo señalado para las actuaciones de comprobación e investigación en cuanto al lugar en donde se han de desarrollar, además de indicar una clara y específica regla aplicable a las actuaciones de obtención de información. Con relación a esto, el artículo 20 del R.G.I.T., que viene a ser una copia del contenido del artículo 143 de la L.G.T., hace una enumeración del lugar en donde se han de llevar a cabo las actuaciones de comprobación e investigación.

Tenemos entonces, que las actuaciones de obtención de información que se llevarán a cabo de conformidad con el artículo 143 de la L.G.T. en el lugar del domicilio tributario del sujeto pasivo. Con el artículo 20.1.a) del R.G.I.T. se introduce el término de domicilio fiscal²⁸², haciéndose una mayor concreción al referirse no sólo al domicilio fiscal del sujeto pasivo, sino que se amplía para comprender a los retenedores y responsables, a los que no se refiere la L.G.T.²⁸³, incorporando igualmente los conceptos de despacho u oficina, así como que el domicilio del representante debe encontrarse en la demarcación territorial de la Delegación de Hacienda correspondiente al domicilio tributario del representado, lo que no se encontraba contemplado en la L.G.T.

Con respecto a las letras b) y c) del artículo 20 del R.G.I.T., se constata la identidad de los mismos con los contenidos en el artículo 143 de la L.G.T. Se identifican los lugares en los que la Administración tributaria podrá realizar las actuaciones de obtención de información, esto es, el lugar donde se efectúen bien sea total o parcialmente las actividades gravadas, o bien exista alguna prueba que pueda conducir al descubrimiento del hecho imponible²⁸⁴.

En cuanto a la letra d) del mismo artículo que venimos comentando, las actuaciones de obtención de información pueden ser realizadas en las Oficinas del Ayuntamiento o bien de la Administración Tributaria, en cuyo ámbito o término radiquen algunos de los lugares a que se refieren los literales anteriores, en tanto en cuanto los elementos a revisar puedan ser llevados a dichos lugares. Lo

²⁸² Martín Muncharaz, A., considera que la expresión domicilio fiscal contenido en el R.G.I.T. (Aranzadi, R.C.L. 1.986\1.537) y el domicilio tributario señalado en la L.G.T. (Aranzadi, R.C.L. 1.963\2.490) son la misma cosa, agrega que es conveniente que el legislador utilice la misma expresión para referirse a una misma realidad, en "Lugar y tiempo de las actuaciones inspectoras", en *Revista Gaceta Fiscal*, n.º. 39, 1986, pág.180.

²⁸³ Guío Montero, F.: en "La visita de Inspección (I)", en *Revista Carta Tributaria. Monografías*, n.º. 67, 1.988, pág. 7.

²⁸⁴ Para Guío Montero, F., "...el lugar donde se realice total o parcialmente el hecho imponible o exista una prueba al menos parcial de hecho imponible quedan señalados de manera difusa", en "La visita de Inspección (I)", ob. cit, pág. 7.

anteriormente señalado se complementa con lo pautado en el artículo 22.1 *in fine*, el cual expresa que "*cuando las actuaciones de obtención de información supongan el examen de libros...,deberán practicarse en los locales u oficinas del interesado, salvo que éste esté conforme en aportar determinados documentos de aquello a las oficinas públicas*"²⁸⁵.

El artículo 20.2 del R.G.I.T. nos señala que la Inspección de los Tributos dejará constancia mediante la comunicación correspondiente, la determinación del lugar donde ha de desarrollar sus actuaciones de obtención de información. En consecuencia, es privativo para la Inspección de los Tributos escoger el lugar donde se llevará a cabo la inspección.

El anterior precepto no formaba parte del articulado de la L.G.T., lo que no obsta para que Martín Muncharaz considerase que "...de alguna forma se desprendía de ella, sobre todo después de la reforma de la Ley 10/1.985"²⁸⁶. No obstante, para Guío Montero, esta facultad de la Inspección para determinar el lugar de sus actuaciones señalada en el R.G.I.T., "...no hace más que confirmar la corriente que venía siguiéndose por el Tribunal Económico Administrativo Central que en varias Resoluciones (14 de Marzo de 1.967, 24 de Febrero de 1.970) señaló que la elección del lugar en donde se realizasen las actuaciones era discrecional de la Inspección"²⁸⁷.

Ahora bien, esta facultad discrecional otorgada a la Inspección de los Tributos por el R.G.I.T., para determinar el lugar donde han de desarrollarse las actuaciones inspectoras, viene sometida tanto a preceptos legales como constitucionales que las limitan. En este sentido y siguiendo la exposición hecha al respecto por Martín Muncharaz, podemos distinguir las siguientes:²⁸⁸.

- a) Será necesario la obtención del respectivo mandamiento judicial, cuando la actuación de la inspección tenga lugar en el domicilio particular de una persona física, cuando no se cuente con el consentimiento del sujeto interesado en la actuación de obtención de información. Limitación que

²⁸⁵ Ver a López Martínez, J.: *Los deberes de información tributaria*, ob. cit., pág. 251.

²⁸⁶ Martín Muncharaz, A.: "Lugar y tiempo de las actuaciones inspectoras", ob. cit., pág.180. Ver a Guío Montero, F.: en "La visita de Inspección (I)", ob. cit. pág. 7.

²⁸⁷ Guío Montero, F.: en "La visita de Inspección (I)", ob. cit. pág. 7.

²⁸⁸ Martín Muncharaz, A.: "Lugar y tiempo de las actuaciones inspectoras", ob. cit., pág.180 y ss.; también de acuerdo con esta postura encontramos a López Martínez, J.: *Los deberes de información tributaria*, ob. cit., pág. 251 y ss.

encuentra su fundamento en el artículo 18.2 de la Constitución, así como en el artículo 39.3 del R.G.I.T.²⁸⁹.

- b) En el supuesto de que el órgano competente al que pertenece el inspector, carezca de competencia territorial, debido a que el domicilio fiscal del obligado tributario se encuentre en el ámbito territorial de otra Delegación de Hacienda podrá, no obstante, llevar a cabo actuaciones periciales en cualquiera de los demás lugares a que se refiere el ya mencionado artículo 20 del R.G.I.T.. No obstante existe unidades inspectoras para las que no hay límites territoriales, con lo cual pueden perfectamente practicar las actuaciones que crean pertinentes, las que se encuentran señaladas en el artículo 4.a) y 21.6 del R.G.I.T., así como en la Orden de 26 de mayo de 1986.
- c) La determinación del lugar de las actuaciones inspectoras depende de la actividad que realice el obligado a soportarlas. Si el sujeto obligado realiza actividades empresariales, las actuaciones de obtención de información se llevarán a cabo en los locales u oficinas del interesado, salvo que se cuente con la conformidad del interesado, con lo cual se podrá examinar determinados documentos en las oficinas públicas. Si se trata de personas que no se dedican a actividades empresariales o profesionales, las actuaciones de obtención de información por parte de la Inspección de los Tributos se hará en las oficinas públicas. Con lo cual, la cualidad de las actividades que desarrollan los obligados a soportar las actuaciones de la Inspección, así como la naturaleza de dichas actuaciones, componen las pautas para ordenar el lugar de las llamadas actuaciones inspectoras de obtención de información y, las mismas encuentran su fundamento en el artículo 21 del R.G.I.T.

B) TIEMPO DE LAS ACTUACIONES DE OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN

Las circunstancias de tiempo ejercen una importante influencia en las relaciones jurídicas en general y en las actuaciones inspectoras en particular, las que han de contemplarse en su aspecto temporal. Las actuaciones inspectoras deben respetar determinados límites relacionados con el tiempo, es decir, con el plazo de actuación, con la duración de las mismas.

²⁸⁹ Ver el trabajo realizado por López Martínez, J. referente a la inviolabilidad del domicilio al tratar los límites a las actuaciones de obtención de información. En *Los deberes de información tributaria*, ob. cit., pág. 148 y ss.

El artículo 23 del R.G.I.T. señala las pautas a seguir en lo referente al tiempo en el que han de llevarse a cabo las actuaciones de la Inspección. Tales criterios se entiende que son de aplicación tanto a las actuaciones en general como también a las de obtención de información. Por su parte, el artículo 30.1, señala que en la notificación que se le haga llegar al obligado, se le indicará el día y hora del inicio de las actuaciones, y el artículo 31.2, indica que al término de las actuaciones inspectoras de cada día, la Inspección ha de fijar el día y hora para la reanudación.

Los criterios señalados en el artículo 23 del R.G.I.T. respecto a la incidencia del tiempo en las actuaciones inspectoras se pueden concretar en los siguientes puntos:

- a) Respeto al horario de trabajo. Las horas en las que se han de celebrar las actuaciones de obtención de información tienen que ser coincidentes con el horario que se tenga en cada sitio donde se lleven a cabo. En tal sentido, si las actuaciones se llevan a término en las dependencias de la Inspección o en otras oficinas públicas, se hará dentro del horario oficial de apertura al público; si por el contrario, dichas actuaciones se realizan en los locales del interesado, se ha de tener en cuenta la jornada laboral de oficina o de la actividad que rijan en los mismos.
- b) Excepciones: Las partes de común acuerdo pueden señalar otras horas y días diferentes a la jornada laboral, cuando las actuaciones se realicen en los locales del interesado, además, cuando las circunstancias excepcionales así lo determinen se podrán igualmente realizar actuaciones fuera de las horas señaladas en el numeral anterior, con la previa autorización del Delegado o Administrador de Hacienda, o del Director general correspondiente.

3.3 DOCUMENTOS MEDIANTE LOS CUALES SE ACREDITAN LAS ACTUACIONES DE OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN

Nos dice el artículo 43 del R.G.I.T. que se han de documentar los resultados obtenidos cuando proceda concluir²⁹⁰ las actuaciones inspectoras²⁹¹; y ello se hará

²⁹⁰ El artículo 42 del R.G.I.T. nos dice que se tendrán por concluidas las actuaciones inspectoras "...cuando, a juicio de la Inspección de los Tributos, se hayan obtenido los datos y pruebas necesarios para fundamentar los actos de gestión que proceda dictar..."

²⁹¹ Mantero Sáenz, A. y Cuesta Rodríguez, M., sostienen que "El único punto no discutible en cuanto a la forma de las actuaciones inspectoras consiste en que dichas actuaciones deben ser documentadas y así lo establece el artículo 144 de la Ley General Tributaria... Nada más lógico que la exigencia de documentación, o forma escrita, para unas actuaciones que en realidad vienen a recoger una prueba", en *El Procedimiento en la inspección...*, ob. cit. pág. 338.

de conformidad con el título II del mismo reglamento, dándose las mismas por terminadas.

Los medios documentales que usa la Inspección de los Tributos para dejar constancia de sus actuaciones se encuentran constituidos según señala el artículo 44 del R.G.I.T. por:

- a) Diligencias. Nos dice Mantero Saenz y Cuesta Rodríguez que las mismas vienen a ser aquellas que "...se extienden para hacer constar determinadas circunstancias que no se refieren directamente a los hechos y bases imponibles, sino a los hechos del propio procedimiento de comprobación, pudiéndose decir que, en principio, se trata de documentos que se refieren a aspectos formales de tal procedimiento: desde hacer constar la iniciación de una visita, hasta la obstrucción, negativa o excusa para la práctica de la comprobación..."²⁹².
- b) Comunicaciones. Estas pueden ser definidas como "...los medios documentales mediante los cuales la Inspección de los Tributos se relaciona unilateralmente con cualquier persona, en el ejercicio de sus funciones" – artículo 45.1 del R.G.I.T.—²⁹³;
- c) Informes. Se ha de entender por estos desde el punto de vista de la Administración tributaria, como aquellas exposiciones orales o escritas en las que se dice el estado de una cuestión relacionada propiamente con los tributos, siendo entre otros: para completar las actas de disconformidad o de prueba preconstituida; cuando se promueva la iniciativa del procedimiento especial de declaración de fraude de ley en materia tributaria, etc.
- d) Actas de Inspección. Las actas se han de entender de conformidad con el artículo 49.1 del R.G.I.T. como:

"...aquellos documentos que extiende la Inspección de los Tributos con el fin de recoger los resultados de sus actuaciones de comprobación e investigación, proponiendo, en todo caso, la regularización que estime procedente de la situación tributaria del sujeto pasivo o retenedor o bien declarando correcta la misma.

Las actas son documentos directamente preparatorios de las liquidaciones tributarias derivadas de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, incorporando una propuesta de tales diligencias".

²⁹² Mantero Saenz, A. y Cuesta Rodríguez, M., en *el procedimiento en la inspección...*, ob cit. pág. 244.

²⁹³ El artículo 52.1 del anteproyecto de inspección de la Hacienda Pública de 1.981 nos daba una definición de lo que se ha de entender por comunicaciones, cuando señalaba:

"Son comunicaciones los documentos extendidos por la Inspección, dirigidas a cualquier persona o entidad, privada o pública, para reclamar de ella una determinada actuación o para poner en su conocimiento alguna actuación inspectora de trámite con ellas relacionada, como citaciones, emplazamientos, requerimientos y avisos". Tomado de Mantero Saenz, A. y Cuesta Rodríguez, M., en *el procedimiento en la inspección...*, ob cit. pág. 251.

Las actas de la Inspección pueden ser previas o definitivas:

- a) Actas previas: Se puede decir que son aquellas que dan lugar a una liquidación provisional.
- b) Actas definitivas: como su propio nombre lo indica, podemos decir que son aquellas que dan lugar a una liquidación definitiva.

Las actuaciones de obtención de información tributaria que realiza la Inspección de los Tributos pueden quedar reflejadas en soportes documentales como son:

- a) Las "comunicaciones" contenidas en el artículo 45.3 del R.G.I.T.
- b) Los "informes" señalados en el artículo 48.2.e), que se emitirán "*Cuando se solicite autorización para iniciar actuaciones de obtención de información cerca de personas o Entidades que desarrollen actividades bancarias o crediticias*";
- c) Las "diligencias" que de acuerdo con el artículo 47.2 del R.G.I.T., "*...recogerán, asimismo, los resultados de las actuaciones de obtención de información a que se refiere el artículo 12 de este Reglamento*".

Estas diligencias son definidas por el artículo 46.1 del R.G.I.T. como aquellos "*...documentos que extiende la Inspección de los Tributos, en el curso del procedimiento inspector, para hacer constar cuantos hechos o circunstancias con relevancia para el servicio se produzca en aquél, así como las manifestaciones de la persona o personas con las que actúa la Inspección*" y las mismas serán entregadas por los actuarios para el análisis de la información recabada, a los órganos competentes de la Administración, artículo 59.2 del R.G.I.T.

De acuerdo con el artículo 46.3 del R.G.I.T., en las diligencias se han de hacer constar:

- a) El lugar, la fecha de su expedición, así como la dependencia, oficina, despacho o domicilio donde se extiendan;
- b) Se ha de identificar al funcionario o agente que lo suscriba y la persona con la que se entiendan las actuaciones, quien la firmará y se le entregará una copia o se le hará llegar;
- c) Contendrá igualmente la firma del funcionario o el personal que practique las actuaciones, o bien del Jefe del Equipo o Unidad o el actuario designado al efecto, tal como lo indica el artículo 63.1 del R.G.I.T.

La Ley 10/1.985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, incorporó al artículo 145 el numeral 3º, señalando que "*Las actas y diligencias extendidas por la Inspección de los tributos tienen naturaleza de*

documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario". Por su parte, el artículo 62.1 del R.G.I.T. viene a ratificar lo antes dicho cuando indica que *"...Los hechos consignados en las diligencias o actas y manifestados o aceptados por los interesados se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse por éstos mediante prueba de que incurrieron en error de hecho".*

De lo anterior se desprende la importancia que tienen las actuaciones de obtención de información plasmadas en documentos de esta naturaleza. Al respecto dice Mantero Sáenz que *"...los hechos consignados en las actas y diligencias de la Inspección...gozan de una presunción (*juris tantum*) de certeza, que debe ser entendida como una inversión de la carga de la prueba, por lo que corresponderá exclusivamente al administrado acreditar la inexactitud de los mismos"*²⁹⁴.

Por último hemos de indicar que los hechos comprobados directamente por el funcionario y que constan en las actas y diligencias de la Inspección tributaria constituyen un primer medio de prueba, cuyo valor o eficacia ha de establecerse a la luz del principio de la libre valoración de la prueba, quedando fuera las calificaciones jurídicas, los juicios de valor o las simples opiniones que los inspectores consignen.

4. ACCIÓN DE OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN EN EL PROCEDIMIENTO INSPECTOR

4.1. POTESTAD DE LA INSPECCIÓN SOBRE LA FORMA DE OBTENER LOS DATOS

- MEDIANTE EL EXAMEN DIRECTO O BIEN A TRAVÉS DEL REQUERIMIENTO DE DATOS

Recordemos que según nos indica el artículo 12.4 del R.G.I.T., *" Las actuaciones de obtención de información podrá desarrollarse cerca de la persona o Entidad en cuyo poder se hallen los datos correspondientes, o bien mediante requerimiento hecho para que tales datos o antecedentes sean remitidos o aportados a la Inspección".*

²⁹⁴ Mantero Sáenz, A. y Cuesta Rodríguez, M.: en *El Procedimiento en la inspección...*, ob. cit. pág. 241.

Con base al citado precepto, la Inspección de los Tributos tendría la facultad de elegir entre las dos posibilidades establecidas en la oportunidad de llevar a cabo actuaciones de obtención de información, llevando a cabo una discrecionalidad que se apoya en diversos preceptos normativos, en tanto en cuanto la misma se refiera a la obtención de información de las entidades bancarias o crediticias.

El artículo 37.4 del R.G.I.T. nos señala que, si de los documentos, elementos o justificantes que han de estar a disposición de la Inspección se desprende la información que se ha de facilitar a la misma, las actuaciones de obtención de información pueden comenzar de inmediato, caso contrario, se le concederá a la persona o entidad requerida un plazo no inferior a 10 días para aportar la información que se le ha solicitado, o bien, se le permitirá y otorgará las facilidades necesarias a la Inspección para que lleve a efecto la obtención de manera directa.

Para Delgado Pacheco, "...el Reglamento parece dar un derecho de elección al obligado tributario, permitiéndole optar entre remitir a la Inspección la información solicitada o dar acceso a aquélla a la documentación correspondiente", no obstante continua diciendo dicho autor que "...tal opción no existe. Al contrario, es facultad de la inspección decidir entre solicitar el dato concreto del interesado o exigir el acceso a la documentación que contenga en general una determinada información no susceptible de concreción previa"²⁹⁵.

Consideramos con Delgado Pacheco que es la inspección de los tributos quien tiene la facultad de elegir la vía a seguir para la obtención de información, pudiendo hacerlo mediante requerimiento dirigido a la persona en cuyo poder se encuentre el dato o informes, o bien, desarrollando las actuaciones que crea pertinente cerca de dichas personas de manera directa.

El artículo 42.2 de la Ley 50/1.977, de 14 de noviembre (B.O.E. 16-11-1.977), de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal (Aranzadi, R.C.L. 1.977\2.406), ya regulaba la forma en que puede concretarse el deber de colaboración de las entidades bancarias, el cual señalaba que "*La investigación se llevará a cabo, bien mediante certificaciones de la entidad, bien en la oficina bancaria o de crédito en que esté abierta la cuenta o constituido el depósito de que se trate...*". Por tanto se contaba con dos formas de llevar a cabo el deber de colaboración, esto es, la forma indirecta, la cual consistía en el envío de los datos solicitados por parte de la entidad de crédito

²⁹⁵ Delgado Pacheco, A.: "Derechos, deberes y facultades del personal inspector...", ob. cit. pág. 227.

a través de la debida certificación, y la que tenía lugar directamente en la oficina bancaria o de crédito mediante la presencia de los funcionarios investigadores.

Por su parte Ruíz García considera que, las entidades bancarias no sólo tienen "...el deber de informar mediante la oportuna certificación..., sino también el deber de soportar la correspondiente inspección documental en la oficina de la entidad"²⁹⁶. En este sentido, el Tribunal Supremo en su Sentencia de 28 de mayo de 1.987 (Aranzadi, R.J. 1.987\4.561), considera en su Fundamento Jurídico 2º que las entidades bancarias tienen "...el deber de soportar...las investigaciones de los administrados que con tales entidades de crédito realizan operaciones activas o pasivas", así como también señala en su Fundamento Jurídico 3º que el deber de colaboración y la actividad de investigación, se encuentran íntimamente relacionadas. Podemos señalar que las entidades bancarias o de crédito, además del deber de hacer las correspondientes comunicaciones de datos e informes, también están llamadas a soportar las actuaciones que lleven a cabo los órganos de la Inspección de manera directa en las oficinas de dichas entidades.

El Real Decreto 2.027/1.985, de 23 de octubre (B.O.E. 31-10-1.985), que desarrolla la Ley 14/1.985, de 29 de mayo, sobre régimen fiscal de determinados activos financieros (Aranzadi, R.C.L. 1.985\2.602), nos indica en su artículo 25.2 y 3, que *"El requerimiento precisará también el modo como vayan a practicarse las actuaciones..."*.

Continua señalando que *"Las actuaciones podrán desarrollarse, bien solicitando de la persona o Entidad requerida que aporte los datos o antecedentes objeto del requerimiento mediante la certificación correspondiente, o bien personándose en la oficina, despacho o domicilio de la persona o Entidad para examinar los documentos que sean necesarios"*.

Con relación a las actuaciones de obtención de información cerca de las personas o Entidades dedicadas al tráfico bancario o crediticio, el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, en su artículo 38.6, copia en los mismos términos el párrafo antes citado

Ruíz García al referirse a las entidades bancarias y crediticias, considera que "...la Administración no goza en este punto de tales facultades discrecionales...", en su opinión, "...la Administración deberá utilizar en primer lugar la modalidad consistente en solicitar la correspondiente certificación, y sólo en un momento

²⁹⁶ Ruíz García, J. R.: en *Secreto bancario y Hacienda pública*, ob. cit., pág. 129-130.

posterior, si la certificación expedida por la entidad bancaria no se considera suficiente, podrán realizarse las oportunas actuaciones en la oficina de la entidad bancaria"²⁹⁷.

Por tanto, según el profesor Ruiz García, la investigación que la Administración tributaria desarrolla cerca del interesado se ha de llevar a cabo agotando una primera opción, si esta no da resultado se ha de pasar a la segunda. No compartimos esta criterio pues ello significaría ponerle trabas a la Administración y vendría a coartar el libre criterio que ha de tener para elegir cual de las dos opciones le puede favorecer en un momento dado y escoger la que crea más conveniente.

La Orden Ministerial del 14 de enero de 1.978 (B.O.E 17-1-1.978), que regulaba la obligación de las Entidades de crédito de colaborar con la Administración Tributaria (Aranzadi, R.C.L. 1.978\78), en su párrafo 5º establecía que la Inspección llevaba a cabo la investigación en la obtención de información dirigiéndose en primer lugar al propio contribuyente, sólo si no aportaba las correspondientes certificaciones, la Inspección de los Tributos dirigiría los requerimientos directamente a las Entidades bancarias, solicitando la aportación de las certificaciones oportunas y, si esto no era suficiente por no ajustarse el contenido de las certificaciones al requerimiento, la Inspección realizaba las oportunas actuaciones en las oficinas de la Empresa obligada a dar la información. Ruiz García considera que sería incongruente "...que la Administración prescindiera de la modalidad de la certificación y acudiera directamente a la inspección por personación en las oficinas de la entidad bancaria"²⁹⁸.

Sin embargo, el artículo 38.8 del R.G.I.T. no tiene en consideración ese orden estricto limitándose a mencionar que solicitará a los interesados la aportación de certificaciones y si los interesados no atendiesen a dicho requerimiento, se procederá a solicitar la información de las Entidades de carácter financiero.

Del artículo 38.4 del R.G.I.T. se puede deducir que si la Inspección de los Tributos tiene fundadas sospechas que la Entidad requerida le aportará datos e información insuficientes, o considera que la información que se desea obtener es compleja, podrá personarse cerca del sujeto pasivo. En tal caso, la autorización tiene que estar precedida de un informe donde señale los motivos que le llevan a actuar directamente sobre las personas o Entidades financieras, con el fin de examinar los movimientos de cuentas bancarias.

²⁹⁷ Ruiz García, J. R.: en *Secreto bancario y Hacienda pública*, ob. cit., pág. 129-132.

²⁹⁸ Ruiz García, J. R.: en *Secreto bancario y Hacienda pública*, ob. cit., pág. 129-133.

La Ley General Tributaria en su artículo 111.1 contempla la "...obligación de proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria". De dicho artículo no se desprende que la Inspección pueda personarse cerca de sujeto pasivo para obtener directamente los datos. No obstante, el artículo 140.d) de la L.G.T. nos dice que la Inspección de los Tributos puede personarse directamente cerca de los particulares o de otros organismos para obtener los datos e información.

La comprobación, verificación y examen de los documentos en donde consta la información suministrada a la Administración tributaria, o bien por tener razones para pensar que el requerimiento hecho no es suficiente, es lo que lleva a los órganos inspectores a constituirse *in situ*, para obtener los datos sobre terceros.

Estamos en presencia de esta situación cuando de conformidad con el artículo 37.4 del R.G.I.T., los órganos inspectores pueden personarse cerca del obligado tributario para obtener directamente la información, en tal sentido nos dice: "*Las actuaciones de obtención de información podrán iniciarse inmediatamente o incluso sin previo requerimiento escrito, cuando lo justifique la índole de los datos a obtener y la Inspección se limite a examinar aquellos documentos, elementos o justificantes que han de estar a disposición de la Inspección*".

El Tribunal Constitucional en Auto 129/1.990, de 26 de marzo (Aranzadi, R.T.C. 1.990\129 Auto), Fundamento Jurídico 7º, ha señalado que la Inspección de los Tributos puede personarse en el domicilio de una persona para llevar a cabo actuaciones de información sin previo aviso o requerimiento, dado que de no hacerlo, "...la eficacia de la actuación de la Administración Tributaria –que es uno de los principios a que debe responder la actuación de la Administración Pública (art. 103.1 de la Constitución)– podría frustrarse injustificadamente".

Para que se dé la obtención directa de la información se han de cumplir con dos requisitos:

- a) Cuando lo justifique la índole de los datos a obtener, esto es, que la información conste, de acuerdo con la normativa fiscal vigente, en aquellos documentos que deben estar en todo momento a disposición de la Administración tributaria²⁹⁹;

²⁹⁹ El artículo 36.1 del R.G.I.T. nos dice que "*En las actuaciones de comprobación e investigación, los obligados tributarios deberán poner a disposición de la Inspección, conservados como ordena el artículo 45 del Código de Comercio, su contabilidad principal y auxiliar, facturas, correspondencias, documentos y demás justificantes concernientes a su actividad empresarial o profesional, incluidos los programas y archivos en soportes magnéticos, en caso de que la empresa utilice equipos electrónicos de proceso de datos*".

- b) La especialidad de los datos da lugar a que no haya requerimiento previo y que la Inspección se aboque al inmediato examen de los documentos.

Podemos concluir señalando que la obtención directa de información a través del examen de documentos sin que se haya hecho previa solicitud de la misma, tiene un carácter excepcional, la misma deberá contar con motivos razonables y suficientes que justifiquen la presencia inspectora cerca del obligado tributario, las que tendrán que tener la correspondiente autorización escrita y motivada del inspector-jefe.³⁰⁰.

4.2. EL REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN

A) CONCEPTO Y FORMA

Nos indica el artículo 37.4 del R.G.I.T. que la obtención de información tributaria sobre terceros precisa de que se le dirija requerimiento escrito a las personas o entidades obligadas a proporcionarlas, concediéndoles un plazo no inferior a diez días para aportar la información solicitada o dar las facilidades necesarias a la Inspección para que sea obtenida directamente por ella.

Tanto el requerimiento escrito como la autorización para personarse deberá ser otorgado por el Inspector Jefe del correspondiente órgano o dependencia con funciones inspectoras, tal como lo señala el artículo 37.3 del R.G.I.T., sin perjuicio de poder hacerlo de manera verbal como lo establece el artículo 55.2 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, esto es, dejando constancia escrita de los mismos cuando sea necesaria con la firma del titular del órgano inferior o funcionario que la reciba oralmente, expresando en la comunicación del mismo la autoridad de la que procede, lo que dará lugar verosímilmente a la supresión de facto de la autorización³⁰¹.

De acuerdo con el artículo 29.a) del R.G.I.T. si las actuaciones de la Inspección no se encuentran en un plan específico, necesitará autorización escrita y motivada del Inspector-Jefe. Ahora bien, en el supuesto de que la Inspección se limite a examinar aquellos documentos con el fin de obtener de manera directa la información, se hará necesario que el inspector-jefe haga constar las circunstancias que justifiquen lo especial de los datos a obtener, para que proceda la personación inspectora cerca del obligado tributario.

³⁰⁰ Para Herrera Molina, P. M., El carácter excepcional de estas actuaciones implica que las mismas no pueden perverse en los planes de inspección, ya que exige valorar las circunstancias del caso concreto. En *la potestad de información tributaria sobre terceros*, ob. cit., pág. 124.

³⁰¹ Palao Taboada, C.: en "La potestad de obtención de información...", ob. cit., pág. 142.

De conformidad con el artículo 111.2 de la L.G.T., se hace necesario un acto administrativo de requerimiento, que adoptará la forma de comunicación de acuerdo con el artículo 30.1 del R.G.I.T. Sin embargo, para el caso contemplado en el artículo 37.3 y 4 del R.G.I.T. en los que la Inspección de los Tributos inicie una actuación de obtención de información cerca de una persona o entidad, y dada la índole de los datos a obtener, puede hacerlo sin el previo requerimiento escrito, no obstante, habrá de contar en tal supuesto con la autorización del Inspector–Jefe. La iniciación de las actuaciones inspectoras en tal caso se harán constar en las respectivas diligencias de conformidad con el artículo 47.2 del R.G.I.T.³⁰².

Siguiendo el artículo 38.4 del R.G.I.T. será necesaria la autorización previa del Director general o del Delegado de Hacienda³⁰³, cuando la Inspección de los Tributos inicie actuaciones de obtención de información que conlleven el conocimiento de los movimientos de las cuentas corrientes, de depósito de ahorro y plazo, de cuentas de préstamo y crédito y de las demás operaciones activas y pasivas que lleven a cabo las personas o Entidades dedicadas al tráfico bancario o crediticio con cualquier obligado. Dicha autorización debe estar precedida por un informe que ha de acompañar al inspector, donde justifica los motivos de tales actuaciones sobre las Entidades de crédito.

Así, en cuanto a la motivación que ha de justificar el requerimiento de obtención de información que se le dirigirá a las personas o Entidades dedicadas al tráfico bancario o crediticio, el Tribunal Supremo en su Sentencia de 30 de octubre de 1.996 (Aranzadi, R.J. 1.996\8.608), Fundamento Jurídico 2º, considera que la petición de la autorización por parte de la Inspección de Hacienda se encuentra motivada y justificada "...por las discrepancias sustanciales entre la renta y el patrimonio declarados, las cuales constituyen indicios racionales de posible ocultación de rendimiento o de incrementos no justificados de patrimonio. A su vez

³⁰² Para Jacobo y Burguillo, J. M., "Los requerimientos para la obtención de información se podrán efectuar mediante comunicación o a través de diligencia", en *La información tributaria en España*, ob. cit., pág. 115.

³⁰³ El artículo 111.3 de la L.G.T., señala que la autorización previa será otorgada por el "...Director del Departamento competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria o, en su caso, del Delegado de la Agencia Estatal de Administración Tributaria competente".

Por otra parte, la Resolución de la presidencia de la A.E.A.T. de 20 de febrero de 1.992, publicada en el B.O.E. el día 27 de febrero, señala los órganos competentes para autorizar actuaciones de obtención de información en los casos previstos en el art. 111.3 de la Ley General Tributaria cerca de personas o entidades dedicadas al tráfico bancario y crediticio:

"Primero. Los Directores de los Departamentos de Aduanas e Impuestos Especiales, Inspección Financiera y Tributaria, y Recaudación, en la esfera central y en aquellos casos en los que las actuaciones de obtención de información se realicen cerca de entidades bancarias o crediticias situadas fuera del ámbito territorial de la correspondiente Delegación Especial.

Segundo. Los Delegados especiales y Delegados de la Agencia en el ámbito territorial de la correspondiente Delegación".

la insuficiencia de los registros fiscales y de la documentación justificativa de ingresos y gastos, unido a la resistencia del sujeto pasivo respecto de las tareas de comprobación e investigación, motivan suficientemente la necesidad de investigar sus operaciones bancarias activas y pasivas para así conocer el flujo monetario de sus ingresos y gastos profesionales y deducir, por tanto, los posibles rendimientos obtenidos y no declarados".

La investigación bancaria es un instrumento de trabajo de la Inspección de Hacienda para conocer el flujo de ingresos, determinante de la renta obtenida, y de los gastos, determinante de la inversión y del consumo, y así comprobar si existe o no concordancia entre la renta declarada y la ecuación que define la renta obtenida, como la suma del incremento neto patrimonial, más el consumo, durante el período impositivo.

B) CONTENIDO

El requerimiento individualizado, a diferencia del establecimiento de deberes generales de suministro³⁰⁴ (pautados ambos en el artículo 111.2 de la L.G.T.), no puede ser utilizado para solicitar la totalidad de cuantos datos se encuentre en poder de una persona derivados de sus relaciones con terceros, ya que como nos dice Herrera Molina, "...tal exigencia resultaría arbitraria y quebrantaría el principio de proporcionalidad"³⁰⁵, por cuanto en el requerimiento³⁰⁶ escrito o autorización prevista en el artículo 37.3 del R.G.I.T., se debe concretar los datos que se le piden a la persona obligada.

No obstante, la Administración Tributaria puede dirigir requerimiento a las personas o Entidades bancarios o crediticias para que aporten toda la información que tengan sobre un sujeto pasivo, relacionadas con todas sus cuentas, de todos los

³⁰⁴ Palao Taboada, C.: en "La potestad de obtención de información...", ob. cit., pág. 139.

³⁰⁵ Herrera Molina, P. M.: En *la potestad de información tributaria sobre terceros*, ob. cit., pág. 130.

³⁰⁶ Los requerimientos para la obtención de información deben contener según Jacobo y Burguillo, J. M., los siguientes elementos:

- a) Lugar y fecha de expedición;
- b) Dependencia, despacho, oficina o domicilio donde se extiende caso que se trate de diligencias o lugar donde se remite si se trata de una comunicación;
- c) Identificación y firma de quien lo remita o extienda;
- d) La identidad de la persona o entidad obligada y de quien atienda a la Inspección (indicando el carácter o representación con que interviene...);
- e) Disposición en las que se basa la solicitud;
- f) Información que solicita;
- g) Forma de presentar la información;
- h) Plazo para su presentación...;
- i) Advertencias de la responsabilidad en las que incurrirá caso de no atender el requerimiento", en *La información tributaria en España*, ob. cit, pág. 115 y 116.

bancos y de todas las operaciones por él realizadas, independientemente de que sean personales o profesionales. En tal sentido ha señalado el Tribunal Supremo en su Sentencia de 30 de octubre de 1.996 (Aranzadi, R.J. 1.996\8.608), Fundamento Jurídico 3º que "...la Administración Tributaria puede conocer e investigar todas las cuentas y operaciones activas y pasivas bancarias o de otras entidades de crédito, pero lógicamente debe precisar, es decir indicar, fijar o determinar si va a examinar todas o unas pocas en concreto. Es claro que si la Inspección de Hacienda desea conocer la cuantía de una determinada operación patrimonial..., pedirá la investigación del ingreso o pago correspondiente, pero en cambio, si desea conocer los rendimientos obtenidos por un profesional libre, que no lleve los registros fiscales obligatorios, o no haya realizado los asientos correspondientes, es incuestionable que en este caso precisará conocer todas las cuentas, y todos los movimientos habidos en ellas pues en todas pueden haberse reflejado ingresos por sus honorarios profesionales, e incluso las imposiciones a plazo fijo, pues en éstas pueden haberse remansado, los ingresos inicialmente registrados en las cuentas corrientes".

Sin embargo, se ha de señalar que en el requerimiento escrito que se dirija a las personas o entidades, la Administración puede solicitar que se le entregue una relación detallada de los sujetos con los cuales han desarrollados actividades económicas o financieras, cuando en el curso de una investigación llegue a tener fundadas sospechas que, los sujetos pasivos le han ocultado información con relevancia tributaria y, le resulte difícil identificar a los defraudadores.

Cuando la Inspección de Hacienda lleva a cabo una pura y simple actuación de obtención de información, mediante un requerimiento expreso e individualizado, nos dice el Tribunal Económico Administrativo Central³⁰⁷, en su Resolución de 15 de noviembre de 1988³⁰⁸, Considerando 5º, que "No tiene por qué circunscribirse a actuaciones concretas de comprobación o investigación de un determinado hecho imponible y sujeto pasivo, y puede dirigirse a la obtención de información ocasional, no permanente, más amplia, sobre operaciones generales que afecten a una pluralidad de terceras personas que se relacionan con la persona individualmente requerida...en tanto que tal tipo de información encuentra su razón de ser, entre otras, en el hecho de que existen datos, antecedentes e informes de carácter general que, teniendo trascendencia tributaria no han de ser puestos en conocimiento de la

³⁰⁷ La Audiencia Nacional en su Sentencia de 15 de noviembre de 1.990, se expresa en los mismos términos.

³⁰⁸ Doctrina. Resoluciones del T.E.A.C., Tomo I, M.E.H., Madrid, noviembre-1.988.

Administración tributaria a través de las declaraciones que las empresas han de presentar en cumplimiento de normas generales".

Podemos concluir señalando que, las disposiciones normativas de carácter general concretan el deber general de información y obligan a proporcionar determinados datos en la forma que reglamentariamente se establece a grupos de personas o Entidades, mientras que las obligaciones concretas a cargo de una persona de proporcionar datos con trascendencia tributaria, se singularizan a través de actos administrativos individualizados, esto es mediante requerimientos o peticiones, que de no existir no daría lugar al nacimiento de la obligación de informar. Por tanto, el requerimiento mencionado no debería utilizarse para la obtención de información con carácter general, que sólo es factible mediante el ejercicio de la norma reglamentaria.

C) RECURSOS

a) LA IMPUGNACIÓN DEL ACTO ADMINISTRATIVO DE REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN

El acto administrativo de requerimiento de información tributaria sobre terceros, es un acto que puede ser objeto de reclamación en vía económica-administrativa al amparo de los artículos 2, 37, 38 y 39 del Real Decreto 391/1.996, de 1º de marzo (B.O.E. 23-3-1.996), por el que se aprueba el Reglamento de Procedimientos en las Reclamaciones Económico-Administrativas –R.P.R.E.A.–, (Aranzadi, R.C.L. 1.996\1.072)³⁰⁹.

El Tribunal Económico-Administrativo Central en su Resolución³¹⁰ de 23 de septiembre de 1.987, Considerando 5º, ha puesto de manifiesto la procedencia de la impugnación del acto administrativo de requerimiento de información en vía económico-administrativa, por aquellos sujetos a quienes se les dirige, por encontrarse en su poder la información solicitada.

En tal sentido ha señalado dicho Tribunal que en aquellos "...requerimientos formulados a cualquier persona o entidad para que suministre información con

³⁰⁹ Ver a Eserverri Martínez, E. y López Martínez, J.: en *Temas prácticos de Derecho Financiero*, ob. cit. pág. 519.

³¹⁰ Doctrina. Resoluciones del T.E.A.C., M.E.H., Madrid, Septiembre-1.987.

trascendencia tributaria, no de sí mismo, sino de terceras personas relacionadas con ella, al amparo del artículo 111 de la Ley General Tributaria,... reúne las características precisas para ser calificado como acto reclamable en la vía económico-administrativa".

Tal afirmación la sostiene el Tribunal en su Sentencia, argumentando que este tipo de requerimiento no se encuadra ni como un trámite más de un procedimiento destinado a la comprobación o investigación de una situación tributaria del sujeto pasivo requerido, ni como una obligación accesoria de la principal de declarar y pagar la deuda tributaria.

Considera por tanto el Tribunal que el requerimiento constituye un acto administrativo con entidad propia, no adjetiva, que concreta e individualiza el deber general de suministrar información de terceros; además dicho acto administrativo a su vez define una obligación de hacer y el propio requerimiento se convierte en el acto declarativo de esta obligación de informar, que es una obligación principal y autónoma. Se concluye por tanto, que el requerimiento se refiere a materia económico-administrativa, constituyendo un acto administrativo, de carácter formal declarativo de una obligación principal y autónoma "de hacer", que decide, por sí mismo, el fondo del asunto.

También en este mismo sentido se pronuncia el Tribunal Económico-Administrativo Central, en su Resolución de 28 de septiembre de 1.989 y Resolución³¹¹ de 2 de julio de 1.991.

Para Herrera Molina, la reiteración del requerimiento que se haga para coadyuvar a uno que ya se ha efectuado con anterioridad, no puede considerarse objeto de reclamación en vía económico-administrativa, sino que el mismo se ha de entender como un trámite en la ejecución del requerimiento inicial, que no constituye en sí mismo una obligación autónoma ni principal ajena a aquél³¹².

Podemos concluir que los actos administrativos de requerimientos de información que dirija la Administración tributaria a aquellos sujetos poseedores de las mismas, puede ser impugnado por éstos en vía económico-administrativa, ya que dicho acto administrativo de requerimiento tiene entidad propia, el mismo viene a concretar e individualizar el deber de información tributaria sobre terceros, constituyendo un acto administrativo con carácter formal y no de mero trámite, siendo por tanto reclamable en esta vía económico-administrativa.

³¹¹ Revista *Gaceta Fiscal*, núm. 93, 1.991, pág. 62 y 63.

³¹² Herrera Molina, P. M.: En *la potestad de información tributaria sobre terceros*, ob. cit., pág. 133.

b) LEGITIMACIÓN

El Tribunal Económico–Administrativo Central, en Resolución³¹³ de 18 de mayo de 1.989, sostiene que sólo las personas o Entidades a quienes se les ha requerido datos e informes con trascendencia tributaria, tienen competencia para la impugnación del acto administrativo de obtención de información, no pudiendo hacerlo los contribuyentes sobre los que se proyecta la trascendencia de dichos datos³¹⁴.

Se desprende de las Resoluciones emitidas por el Tribunal Económico–Administrativo Central, de fecha 2 de julio de 1.991³¹⁵ y 1º de abril de 1.992 (Aranzadi, J.T. 1.992\3), en su Considerando 4º, que la información solicitada a un tercero no puede ser objeto de reclamación económico–administrativa por la persona a quien se refiere, pues para ella el requerimiento impugnado se configura como un acto de trámite incardinado en un procedimiento destinado a la comprobación e investigación de su situación tributaria, que culminará en una posible liquidación.

Este acto de liquidación, que pone fin al procedimiento de gestión, sí será susceptible de reclamación en esta vía, toda vez que, en este caso, el acto reclamado no declara una obligación autónoma y principal de hacer a cargo del reclamante, sino que, por el contrario, forma parte del procedimiento de comprobación e investigación de elementos integrantes del hecho imponible. Tales elementos del hecho imponible al ser contrastados dentro de la actuación singularmente desarrollada cerca del sujeto pasivo, y debidamente documentados, dará lugar a la correspondiente liquidación de la cual sí se derivarán derechos u obligaciones para el contribuyente.

La liquidación final será susceptible de impugnación por el sujeto pasivo y en ella podrán alegarse las posibles infracciones cometidas en las tramitaciones que afecten a su validez, conforme a lo dispuesto en el art. 37 del Real Decreto 391/1.996, de 1º de marzo (B.O.E. 23-3-1.996), por el que se aprueba el Reglamento de Procedimientos en las Reclamaciones Económico–Administrativas –R.P.R.E.A.–, (Aranzadi, R.C.L. 1.996\1.072).

Finalmente, aún cuando el requerimiento de obtención de información puede ser impugnado por las personas o Entidades a quienes se les dirija, éstas no podrán

³¹³ Doctrina. Resoluciones del T.E.A.C., Tomo I, M.E.H., Madrid, Mayo-1.989.

³¹⁴ Herrera Molina, P. M.: En *la potestad de información tributaria sobre terceros*, ob. cit., pág. 133. Ver en este sentido la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 2 de julio de 1.991; Eserverri Martínez, E. y López Martínez, J.: en *Temas prácticos de Derecho Financiero*, ob. cit. pág. 520.

³¹⁵ Revista *Gaceta Fiscal*, núm. 93, 1.991, pág. 62 y 63.

alegar la violación del derecho a la intimidad de los sujetos sobre los que se proyecta la información solicitada. En este sentido, la Audiencia Nacional en Sentencia³¹⁶ de 11 de mayo de 1.990, Fundamento Jurídico 4º, nos dice: "...si lo que se alega es la defensa de la intimidad de los suscriptores, no puede la Entidad erigirse en valedora y paladín de patrimonios de almas ajenas cuando están en juego valores personalísimos para cuya defensa la propia ley establece reglas muy estrictas en cuanto a legitimación (Ley Orgánica 1/82, de 5 de Mayo)".

c) SUSPENSIÓN DEL ACTO ADMINISTRATIVO DE REQUERIMIENTO POR EFECTO DE LA IMPUGNACIÓN

Se procederá a tratar en este apartado de la investigación, lo relacionado con la suspensión de la ejecutoriedad del acto administrativo de requerimiento de información tributaria sobre terceros, tomando en cuenta para ello las disposiciones normativas relacionadas con la misma, así como lo señalado por las diferentes resoluciones y sentencias de los tribunales, bien sean económicos-administrativos u ordinarios de justicia.

Al tratar el tema de la legitimidad para impugnar el acto administrativo de requerimiento de obtención de información tributaria sobre tercero, se dijo en esa oportunidad que éste correspondía a las personas o entidades a quien iba dirigido el requerimiento, y no al sujeto pasivo sobre quien se proyecta la trascendencia tributaria de los datos e información obtenida por la Administración tributaria.

La afirmación anterior tiene repercusión a la hora de tratar lo relacionado con la suspensión de los efectos del acto administrativo de requerimiento de información tributaria. El sujeto pasivo, es la persona a la que se refiere la información solicitada a un tercero. No tiene facultad para impugnar el requerimiento dirigido por la Inspección de los Tributos a un terceros, por tanto, tampoco le es dado pedir la suspensión del acto administrativo de ejecución del requerimiento, en razón de que para él, sólo es un trámite dentro del procedimiento de comprobación, como lo señala la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, del 1º de abril de 1.992, Considerando 4º (Aranzadi, J.T. 1.992\3).

En opinión de Lozano Serrano, "...la suspensión...va ligada a una discusión sobre la legalidad, validez o eficacia del acto, –acompañada de– una pretensión anulatoria del mismo..."³¹⁷. Se ha de afirmar que la misma representa una demora

³¹⁶ Revista *Carta Tributaria*, núm. 130, 1.991, pág. 115 y ss.

³¹⁷ Lozano Serrano, C.: *Aplazamiento y fraccionamiento de los ingresos tributarios*, ed., Aranzadi, Pamplona, 1997, pág. 50. En igual sentido se manifiesta Albiñana García-Quintana, C., cuando señala que "La suspensión responde a una mayor o menor incertidumbre respecto de la validez -y por tanto, de la eficacia- del acto administrativo", en "Suspensión versus

que bien puede ser total o parcial de la efectividad del acto administrativo, reclamable en vía económico–administrativa y que constituye una excepción a la ejecutividad de dichos actos, basado en la presunción de legalidad de los actos de la Administración señalada en el artículo 8º de la L.G.T.³¹⁸.

Podemos decir que desde el punto de vista temporal, la suspensión, supone la postergación del cumplimiento de alguna cosa en el tiempo y, en el caso concreto del requerimiento de obtención de información tributaria sobre terceros, el mismo persigue que se satisfaga con fecha posterior a aquella en que se debía cumplir, no obstante dicha fecha es incierta, ya que depende en todo caso de lo que dure en resolverse la situación que dio lugar a la suspensión.

Conviene ahora entrar a analizar si es procedente o no tanto en vía económica–administrativa como en vía contencioso–administrativa, la suspensión de los efectos del acto administrativo.

El derogado Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico–Administrativas, aprobado por el Real Decreto 1.999/1.981 de 20 de agosto (B.O.E. 9-9-1.981, Aranzadi, R.C.L. 1.981\2.126), en su artículo 81, así como el artículo 22 del Real Decreto Legislativo 2.795/1.980, de 12 de diciembre (B.O.E. 30-12-1.980, Aranzadi, R.C.L. 1.980\2.857), por el que se articula la Ley 39/1.980, de 5 de Julio (B.O.E. 24-7-1.980), de Bases sobre Procedimiento Económico–Administrativo (Aranzadi, R.C.L. 1.980\1.681), contemplaba la suspensión de los efectos del acto administrativo impugnado, pero la suspensión sólo era aplicable para el caso de que se tratase de actos reclamables en esta vía y que añadieran la pretensión de deuda tributarias a favor del Tesoro, y no, para aquellos requerimientos que implicasen el ejercicio de una obligación, cuya prestación consiste en un dar o, un hacer distinto al pago de un tributo, como vendría a ser el contenido de los deberes de colaboración en general y los de información tributaria sobre terceros en particular.

En este sentido ha señalado Delgado Pacheco, que "...en la práctica administrativa española los requerimientos de obtención de información por la Inspección de los Tributos o por otros órganos competentes de la Administración tributaria se consideraban actos de trámite no susceptibles de impugnación autónoma.... Pero, curiosamente, esta práctica venía admitiendo también la

aplazamiento de los actos tributarios", en *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero* núm. 2, 1974, pág. 237.

³¹⁸ Ver en este sentido a Bayona de Peregordo, J. J. y Soler Roch, M. T.: en *Derecho Financiero*, Vol. II, Librería Compás, Alicante, 1.987, pág. 329; Borrego, N.: en *El proceso económico-administrativo de suspensión en el Derecho español*, I.E.F., Madrid, 1.975, pág. 73 y ss.; Auto del Tribunal Supremo de 22 de marzo de 1.985.

suspensión de la efectividad del requerimiento, pues, rechazado aquél y discutida o impugnada la sanción impuesta, ésta era ya un acto de contenido económico, susceptible de suspensión mediante la prestación de la correspondiente caución. Y suspendida la sanción se admitía de hecho suspendido también el requerimiento hasta la firmeza de aquélla", práctica administrativa llevada a cabo hasta la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 23 de septiembre de 1.983.

En el supuesto de que el acto administrativo objeto de la reclamación estuviese constituido por un requerimiento para que se suministrase información con trascendencia tributaria, el Tribunal Económico Administrativo Central, en su Resolución de 15 de noviembre de 1.988³¹⁹, Fundamento Jurídico 8º, consideró en su oportunidad aplicable "...con carácter supletorio lo prevenido en el artículo 116³²⁰ de la Ley de Procedimiento Administrativo... –cuando exista– la posibilidad de que el acto administrativo impugnado pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación, sin que, en tal caso, sea necesaria caución alguna para responder de los daños que pueda acarrear la suspensión; en este supuesto, por el hecho de presentar la solicitud de suspensión habrá de entenderse acordada ésta con carácter preventivo hasta que el órgano económico–administrativo resuelva sobre su concesión o denegación".

La mediación del recurso contencioso–administrativo puede dar lugar a la suspensión del acto administrativo, si tomamos en cuenta lo señalado en el artículo 91.3 de la Ley 29/1.998, de 13 de julio (B.O.E. 14-7-1.998), reguladora de la Jurisdicción Contencioso–Administrativa (Aranzadi, R.C.L. 1.998\1.741). En este sentido señala dicho artículo, "...3 *La ejecución provisional se denegará cuando pueda crear situaciones irreversibles o causar perjuicios de difícil reparación*".

La suspensión del acto administrativo de requerimiento de obtención de información tributaria sobre terceros en vía económico–administrativa se encuentra explícitamente contemplada en la actualidad en los artículos 74.2 b), 75.1 y 77 del Real Decreto 391/1.996, de 1º de marzo (B.O.E. del 23), por el que se aprobó la reforma al Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico–Administrativa (R.P.R.E.A., Aranzadi, R.C.L. 1.996\1.072)³²¹.

³¹⁹ Doctrina. Resoluciones del T.E.A.C., Tomo I, M.E.H., Madrid, noviembre-1.988.

³²⁰ Hoy día corresponde al artículo 111 de la Ley 30/1.992, de 26 de noviembre (B.O.E. 28-11-1.992), de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (Aranzadi, R.C.L.1.992\2.512).

³²¹ Estos artículos del R.P.R.E.A. nos indican lo siguiente:
Artículo 74.2.b)

No obstante, hay que tener en cuenta en esta materia que la concesión o no de la suspensión de la ejecución del requerimiento por parte del Tribunal competente es de carácter discrecional, lo que se desprende del contenido del artículo 77.1 del R.P.R.E.A., cuando utiliza la expresión "...podrá ordenar la suspensión de la ejecución...". Por esta expresión se infiere que la misma es una decisión facultativa del Tribunal, la que ha de ser motivada en todo caso.

Podemos afirmar que, dado el planteamiento de la cuestión litigiosa y la naturaleza de la materia tratada, la norma general de ejecutividad de los actos de la Administración, sólo puede entenderse aplazada mediante la suspensión por impugnación, en donde el interesado constituirá garantía suficiente³²², o bien, a juicio del Tribunal y de manera excepcional, podrá suspender el acto de requerimiento impugnado sin la constitución de la respectiva garantía³²³, cuando considere que la ejecución causaría daños o perjuicios de imposible o difícil reparación, tal suspensión ha de ser acordada a instancia de parte interesada cuando estén plenamente probados los extremos antes indicados. Asimismo, se ha de observar que el acto administrativo de requerimiento impugnado no ha de tener por objeto una deuda tributaria o cantidad líquida que el interesado haya de ingresar a la Administración tributaria.

Por tanto, podemos señalar que los requisitos exigidos por el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativa para otorgar la

"...b) Excepcionalmente, cuando el Tribunal que conozca de la reclamación contra el acto considere que la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación, en los términos previstos en los artículos 76 y 77";
Artículo 75.1.

"1. Quedará automáticamente suspendida la ejecución del acto administrativo impugnado desde el momento en que el interesado lo solicite y aporte garantía bastante conforme a las normas del presente artículo.

No obstante, cuando se trate de actos que no tengan por objeto una deuda tributaria o cantidad líquida que el interesado haya de ingresar, se estará exclusivamente a lo que dispone el artículo 77".

Artículo 77.

"1. El Tribunal competente para resolver sobre la impugnación de aquellos actos administrativos que no tengan por objeto una deuda tributaria o cantidad líquida, como los requerimientos administrativos para el suministro de información o para el cumplimiento de otros deberes de colaboración, o los acuerdos que impongan sanciones no pecuniarias, podrá ordenar la suspensión de su ejecución cuando así lo solicite el interesado y justifique que su ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación.

2. La tramitación y resolución del procedimiento se hará conforme a lo señalado en el artículo anterior. La resolución podrá ordenar la adopción de las medidas cautelares que sean necesarias para asegurar la protección del interés público y la eficacia de la resolución impugnada".

³²² De acuerdo con la remisión que el artículo 77.2 hace al artículo 76 del R.P.R.E.A.

³²³ González Pérez, J.: "Queda al arbitrio del juez y al criterio más o menos amplio que tenga al interpretar el conflicto interés público-garantía de los derechos patrimoniales del administrado",

suspensión de aquellos actos administrativos, como son, los requerimientos de obtención de información tributaria sobre terceros vendrían a ser los siguientes:

- a) La existencia de un daño o perjuicio, esto es, los trastornos o quebrantos que para el tercero requerido ocasione la ejecución del acto de requerimiento, por haber sido desestimada la impugnación.

Por tanto, los daños han de ser considerados de manera objetiva, ya que como señala Sainz de Bujanda, "La independencia del instituto de la suspensión respecto a la materia de la reclamación sobre el fondo del asunto, lo que haría impertinente cualquier referencia, tanto del interesado como del Tribunal que ha de resolver, a la verosimilitud de que la reclamación de fondo prospere o, dicho de otro modo, a los fundamentos de la reclamación de fondo para solicitar o para acceder a la suspensión"³²⁴.

- b) Los daños y perjuicios causados con la ejecución del acto administrativo han de ser de tal entidad que la reparación sea imposible o al menos muy difícil, con lo cual, el deber de información tributaria sobre terceros comporta el cumplimiento de una obligación de hacer, que hace inadmisibles en algunos casos que los daños o perjuicios causados puedan compensarse a través de una reacción del ordenamiento jurídico que conlleve una indemnización económica.

Ahora bien, dado que la jurisprudencia, forzosamente ha de ser casuística, esto es, en función de los supuestos en cada caso planteado, se puede darse la situación en la cual no proceda la suspensión por considerarse que no provoca daño alguno. En este sentido, la Audiencia Nacional en Auto de 27 de diciembre de 1988, Fundamento Jurídico 3º, ha descartado la suspensión del requerimiento planteado, cuando considera que el requerimiento hecho para que entregue datos de un tercero no ocasiona perjuicios irreparables para la persona requerida, en tal sentido nos dice que "...el perjuicio para la compañía –que vendría a ser aquella obligada a aportar la información– sería de repercusión económica como pérdida del cliente..., todo ello, en principio, susceptible de reparación por vía de indemnización, para el supuesto de que la sentencia final firme sea favorable a sus pretensiones".

Con lo cual, podemos afirmar que siempre y cuando, los daños y perjuicios sean reparables económicamente, no cabe hablar de daño de reparación difícil o imposible, ni por tanto, de suspensión de la ejecución. No obstante, como nos dice

en "La suspensión de ejecución del acto objeto de recuso contencioso-administrativo", *R.E.D.A.*, n.º. 5, 1975, pág. 252.

³²⁴ Sainz de Bujanda, F.: en el prólogo al libro de Nieves Borrego, J.: *El proceso económico-administrativo de suspensión en el derecho español*, I.E.F., Madrid, 1975, pág. 13.

Rojas Franco, "...no siempre el dinero lo puede todo...Si el ordenamiento no arbitra otra medida que la reparación *a posteriori*, en el incidente de la ejecución de la sentencia –y mucho más en la ejecución del acto administrativo de requerimiento– se consumaría un flagrante atentado contra la Justicia"³²⁵.

Por su parte, el artículo 38.7 del R.G.I.T. establece que el requerimiento se ha de notificar al sujeto pasivo o retenedor afectado, para que pueda si lo considera prudente, estar presente cuando se practiquen las actuaciones de investigación de los movimientos de cuentas corrientes, depósitos de ahorro y a plazos, cuentas de préstamo y crédito y demás operaciones activas y pasivas de las entidades de crédito en las oficinas de la respectiva entidad, con lo cual, dicho sujeto pasivo podría al amparo del artículo 30.1.a) del R.P.R.E.A. interponer la correspondiente reclamación económico–administrativa³²⁶.

No obstante, se ha de reiterar en esta oportunidad el criterio sustentado con anterioridad por el Tribunal Económico–Administrativo Central en su Resolución³²⁷ de 2 de julio de 1.991 cuando no admite que el acto administrativo de requerimiento de obtención de información tributaria dirigido a un tercero, sea impugnado por la persona sobre quien se proyecta la información con trascendencia tributaria, por entender que para esta última, dicho requerimiento constituye sólo un trámite dentro del procedimiento de investigación y comprobación, criterio que compartimos plenamente.

5. LA OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN EN EL CASO DE ENTIDADES BANCARIAS Y CREDITICIAS

5.1. INTRODUCCIÓN

El secreto bancario³²⁸ como medio para resguardar la información contenida en las entidades bancarias y de crédito ha desaparecido en la actualidad en nuestro

³²⁵ Rojas Franco citado por González Pérez, J.: en "La suspensión de ejecución del acto objeto de recuso contencioso-administrativo", ob. cit., pág. 248.

³²⁶ El artículo 30.1.a) trata sobre la legitimación para promover las reclamaciones económico–administrativas, las que podrán ser efectuadas por "...a) *Los sujetos pasivos y en su caso, los responsables de los tributos*".

³²⁷ Revista *Gaceta Fiscal*, núm. 93, 1.991, pág. 62 y ss.

³²⁸ Sobre el secreto bancario se puede consultar a Garrigues, J.: En *Contratos bancarios*, 2º ED., Madrid, 1975, págs. 47-75.; Jiménez de Parga, R.: En "El secreto bancario en el Derecho español", en *Revista de D.M.*, núm. 113, 1969, págs. 379 y ss.; Batlle Sales, G.: En "El secreto de los libros de contabilidad y el secreto bancario..." ob. cit., pág. 5 y ss.; Cazorla Prieto, L. M.: En *El secreto bancario*, I.E.F., Madrid, 1978.; Cabra de Luna, J. L.: En "Derecho a la intimidad y funciones investigadoras ...", ob. cit. pág. 957 y ss.; Fajardo García, G.: En "Fundamentación y protección constitucional del secreto bancario", en *Revista de D.B.B.*, núm. 39, 1990, págs. 571

ordenamiento jurídico³²⁹. No obstante, los requerimientos individualizados de información que se dirijan a personas físicas o jurídicas que desarrollen actividades bancarias y crediticias, realizadas en el marco de una investigación y comprobación, o bien fuera de ellas, han de contar con el cumplimiento de ciertas previsiones procedimentales, cuando las actuaciones de obtención de información de la Inspección de los Tributos conlleven el conocimiento de los movimientos de cuentas corrientes, de depósitos de ahorro y a plazo, de cuenta de préstamo y crédito y de las demás operaciones activas y pasivas de los Bancos, Cajas de Ahorro, Cooperativas de Crédito –artículo 111.3 de la L.G.T. y 38 del R.G.I.T.–.

5.2. DISPOSICIONES NORMATIVAS APLICABLES

Hemos de abordar el estudio del secreto bancario mediante una descripción cronológica de los antecedentes históricos en la normativa propia del Derecho tributario español, de modo que, la contemplación por parte del legislador financiero del deber del secreto de las entidades bancarias y de crédito en relación con las operaciones de sus clientes, se puede decir, es hasta cierto punto reciente

La Ley de Reforma del Sistema Tributario, de 16 de diciembre de 1.940 (B.O.E. 22-12-1.940, Aranzadi, R.C.L. 1.940\2.093), –conocida como reforma Larraz–, tuvo como uno de sus objetivos la definitiva implantación de la Contribución General sobre la Renta, a cuyo efecto creó el Registro de Rentas y Patrimonio y reguló las obligaciones de información fiscal de las Entidades de Crédito. Conviene hacer notar que las normas que vamos a exponer correspondieron y se dictaron a efectos de la Contribución General sobre la Renta.

El artículo 60 de la Ley de 16 de diciembre de 1.940 estableció un deber de información sobre los depósitos de valores mobiliarios, al señalar:

"Los establecimientos de crédito operantes en España vienen obligados a comunicar a la Hacienda, en el plazo, forma y modo que reglamentariamente se disponga, los titulares, y composición por cada titular de los depósitos en custodia de valores mobiliarios de toda especie de que fuesen depositarios el día 14 de diciembre de 1940".

y ss. Perulles Moreno, J. L.: En "El secreto bancario en el ámbito tributario..." ob. cit., pág. 132 y ss.; Otero Novas, J. A.: En "El secreto bancario. Vigencia y alcance", en *Revista de D.B.B.*, núm. 20, 1985, págs.725 y ss.; San Román, J. y Quetglas, R. S.: En "El secreto bancario", en *Revista de C.D.C.*, núm. 4, 1988, págs. 157 y ss.; Vergara Blanco, A.: En "Sobre el fundamento del secreto bancario", en *Revista D.F.H.P.*, núm. 194, 1988, págs. 363 y ss.

³²⁹ Nos dice Zunzunegui, F., que el conocimiento de las cuentas corrientes es necesario para proteger el bien constitucionalmente protegido, que es la distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos. En *Derecho del Mercado Financiero*, 2º ed., Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2.000, pág. 353.

El artículo 61 indicaba también un deber de información amplio, al disponer: *"Los establecimientos de crédito operantes en España vendrán obligados a suministrar a la Hacienda cuantos datos se interesen en relación con imposiciones, libretas y cuentas de ahorro"*.

En correspondencia con este deber, el artículo 67 concedió amplias facultades de comprobación, al disponer que *"La Administración podrá inspeccionar los Registros de depósitos en custodia de los establecimientos de crédito y los libros de dichas entidades relativos a imposiciones, libretas y cuentas de ahorro..."*.

No obstante, este, amplio deber de información inicial, quedó limitado por el muy importante artículo 62 que dispuso: *"Quedan exentas de cualquier especie de investigación administrativa las cuentas corrientes acreedoras a la vista, de los clientes, que se lleven por Bancos, banqueros y Cajas de Ahorro"*.

De estos preceptos se deduce claramente la existencia de un muy amplio deber de información a cargo de los Bancos y demás Entidades de Crédito, con la única excepción de los movimientos de las cuentas corrientes acreedoras a la vista, es decir los cargos y abonos en las mismas y su causa, que no eran susceptibles de investigación, por entender que afectaban a la intimidad de las personas.

Conviene observar, y esto es muy importante, que en 1.940, cuando se pone la primera piedra del denominado "secreto bancario", éste no amparaba los depósitos administrados de valores mobiliarios –acciones, obligaciones, etc.–, ni las cuentas a plazo, cuentas de ahorro y en general las demás operaciones activas y pasivas, es decir, sólo había "secreto bancario" para los "movimientos" de las cuentas corrientes acreedoras a la vista, con lo cual se llevó a cabo el reconocimiento pero con alcance limitado de guardar secreto bancario de acuerdo con el artículo 62. Al respecto dice Clavijo Hernández, "...este reconocimiento no se llevó a cabo de manera general para todo el sistema tributario, y para todas las operaciones bancarias..."³³⁰.

Viene a ser esta Ley la que plantea el tema del secreto bancario, llegándose a pensar de manera equívoca, que el secreto bancario se aplicaría de modo general en materia tributaria, dada la reiteración del artículo 62 por la legislación posterior, en flagrante contradicción con el fin para el cual fue establecida, provocando en la Administración un recorte sensible de la esfera de investigación por este proceso de ampliación.

³³⁰ Clavijo Hernández, F.: "Algunas observaciones sobre el secreto bancario...", ob. cit., pág. 862.

Si se analiza el artículo 62 de la Ley antes mencionada en su contexto y no de forma separada, vemos que efectivamente este artículo señala una clara prohibición de investigar a cargo de la Administración las cuentas corrientes acreedoras a la vista de los clientes, sin embargo, como indica Cervera Torrejón, "el artículo 62 no era un precepto de carácter general al comienzo o al final del articulado de la Ley, en unión de unas normas "comunes" o "generales"... , todos los artículos...de la Ley de 16 de diciembre de 1.940 se encontraban agrupados en sendos capítulos, cada uno relativo a los diversos impuestos afectados por la reforma...; el capítulo IV se refería a la Contribución general sobre la Renta y comprendía los artículos 53 a 71..."³³¹.

Podemos señalar que cualquier intento de extender la aplicación del artículo 62 del capítulo IV más allá de su ámbito, referido a las Contribución general sobre la Renta que comprendía dicho capítulo, no es otra cosa que ir contra el contenido literal del mismo artículo, al prohibir ocasionales investigaciones administrativas de cuentas corrientes acreedoras a la vista, distinta a la Contribución general sobre la Renta.

Con posterioridad a la Ley de 16 de diciembre de 1.940, se llevó a cabo el desarrollo por parte de algunas disposiciones reglamentarias, la reiteración de la prohibición contenida en el artículo 62, así tenemos que en cumplimiento del artículo 59 de dicha Ley, el Decreto de 28 de marzo de 1.941 (B.O.E. 16-4-1.941), que creó el Registro de Rentas y Patrimonio (Aranzadi, R.C.L. 1.941\721), indicaba que *"de conformidad con lo dispuesto en el artículo 62 de la Ley de 16-XII-1940, quedan exentas de cualquier especie de investigación administrativa, las cuentas corrientes a la vista, que se lleven por Bancos, banqueros y Cajas de Ahorro"*.

En el Decreto de 28 de marzo de 1.941 antes indicado, se hace señalamiento expreso al artículo 62 de la Ley Larraz, pero no se indica para nada si se refiere también a la Contribución sobre la Renta, dejando la duda si su aplicación va a ser mucho más amplia y general. Por tanto provoca dudas en cuanto a la extensión de esta prohibición, sin tomar en consideración de que la regla general es la colaboración de las entidades bancarias y que la excepción a la misma viene configurada por dicha prohibición.

La Orden circular de 17 de abril de 1.941 (B.O.E. 19-4-1.941), sobre cuentas corrientes, aplicación del artículo 62 de la Ley 16-12-1.940 (Aranzadi, R.C.L. 1.941\733), aclara que "Dada la generalidad y precisión del artículo 62 de la Ley de 16 de diciembre de 1.940, este Ministerio se ha servido disponer que dicho precepto

³³¹ Cervera Torrejón, F.: "El secreto bancario desde la perspectiva del Derecho tributario", en C.

sea observado conforme a sus términos literales, debiendo, en consecuencia, los Establecimientos de crédito cumplirlo frente a cualquier pretensión que no tenga la naturaleza de requerimiento en forma de Tribunales y Juzgados", con lo cual, dicha Orden expresa que en el artículo 62 se ha de atender a la interpretación conforme a la letra del texto y al sentido exacto y propio de las palabras que lo forman, lo que no aporta nada nuevo, ya que seguía existiendo la duda si el mismo se refería a la Contribución general sobre la Renta, dejando grandes dudas en el sentido de cual debe ser su ámbito de aplicación.

Con posterioridad a esta orden, se publicó la Orden Ministerial de fecha 16 de febrero de 1.942 (B.O.E. 28-2-1.942), de aclaración de la Orden Circular 17-4-1.941 (Aranzadi, R.C.L. 1.942\333), la cual vino a dejar despejada un tanto la extensión de la prohibición, y en tal sentido consideraba que no afectaba a las cuentas corrientes bancarias de personas fallecidas. Con todo se generó una matriz de opinión de que el ámbito de aplicación de la prohibición era mucho mayor de lo señalado en el artículo 62, y en este sentido señala Cervera Torrejón, "...la idea, ya infiltrada en la propia Administración, de que la prohibición en cuestión tenía un campo de aplicación más amplio del que le dictaba el artículo 62 de la Ley de 1.940"³³².

Ahora bien, de la Orden ministerial de 16 de febrero de 1.951 (B.O.E. 23-2-1.951), sobre Impuestos del Timbre y Establecimientos bancarios (Aranzadi, R.C.L. 1.951\239), reguladora de diversas obligaciones tributarias a cargo de las entidades de crédito en el Impuesto de Timbre del Estado que gravaba los descubiertos de cuentas corrientes, se deduce del contenido del artículo 2º que la Inspección tenía facultades para examinar los libros de cuentas corrientes y las cuentas de crédito mismas, en el sentido de poder comprobar si han sido o no reintegradas, no obstante señalaba que, "cuando existiesen omisiones de reintegro, en las actas que al efecto se levanten se hará constar exclusivamente el importe global de tales omisiones, sin especificación de alguna que individualice o identifique a los titulares de las cuentas en las que existan descubiertos".

Por tanto se desprende el hecho de que en las operaciones bancarias, cada vez que se establezca un gravamen material o el cumplimiento de obligaciones formales, se hará dejando a salvo el contenido del artículo 62 de la Ley de 1.940, que como señala Clavijo Hernández, "...se ve claramente cual era la idea que la Administración financiera tenía sobre la institución del secreto bancario en el ámbito

T., núm. 15, 1975, pág. 51.

³³² Cervera Torrejón, F.: "El secreto bancario ...", ob. cit., pág. 53.

del sistema tributario: el secreto bancario no afectaba tan sólo a la Contribución General sobre la Renta, afectaba a todo el sistema tributario"³³³.

Continúa la expansión e institucionalización del secreto bancario mediante la Ley de 20 de diciembre de 1.952 (B.O.E. 24-12-1.952), de organización de la Inspección de los Tributos (Aranzadi, R.C.L. 1.952\1.775), refiriéndose a dicho tema, y en tal sentido el artículo 5 señala un deber de colaboración de toda clase de entidades de carácter público con los órganos de la Inspección de los Tributos. Por su parte, el artículo 6º otorgó facultades a la Administración para *"procurarse la necesaria información para mejor cumplimiento de su cometido...no obstante lo anterior, continuará en vigor lo previsto en el artículo 62 de la Ley de 16 de diciembre de 1.940 que prohíbe investigar administrativamente las cuentas corrientes acreedoras a la vista"*.

Ha estado siempre presente en el legislador el contenido del artículo 62 de la Ley Larraz, y esta vez se pensó que la facultad otorgada a la Administración vendría estar enfrentada con la prohibición de investigar cuentas corrientes acreedoras a la vista en la Contribución General sobre la Renta.

Ahora bien, la Ley del 20 de diciembre de 1.952, se refiere a varios tributos, en consecuencia, la prohibición que señala el artículo 62 de la Ley Larraz y recogida por la primera, crea la duda con respecto a si dicha prohibición se refiere a todos los tributos del sistema tributario, o si por el contrario se mantiene en los mismos términos de la Ley Larraz y aplicable sólo a la Contribución General sobre la Renta. En este sentido, nos dice Clavijo Hernández, "...con esto, sin lugar a dudas, se consagró en nuestro ordenamiento financiero lo que podemos denominar "la expansión del secreto bancario". El secreto bancario, o más propiamente, la prohibición de investigar por la Inspección de los Tributos las cuentas corrientes bancarias que habían nacido en nuestro ordenamiento con un ámbito tributario muy definido: la Contribución General sobre la Renta, con esta Ley se extendió a todo el sistema tributario..."³³⁴

Por su parte, la Ley de reforma tributaria de 26 de diciembre de 1.957, no hace mención expresa del artículo 62 de la Ley de 1.940, pero se reitera la prohibición ya existente, cuando señala en su artículo 92:

"...La Administración podrá vigilar y comprobar cuando lo estime necesario el exacto cumplimiento de las medidas adoptadas para la inspección, investigación y

³³³ Clavijo Hernández, F.: "Algunas observaciones sobre el secreto bancario...", ob. cit., pág. 863.

³³⁴ Clavijo Hernández, F.: "Algunas observaciones sobre el secreto bancario...", ob. cit., pág. 864

control del impuesto, teniendo acceso a toda clase de oficinas, libros, archivos, registros y protocolos, excepto los notariales y los que, por disposiciones legales, tengan carácter de reservados", agregando a continuación en el siguiente párrafo que, "las cuentas corrientes bancarias continuarán amparadas en su régimen especial vigente".

Por su parte la Ley 230/1.963 de 28 de diciembre (B.O.E 31-12-1.963), Ley General Tributaria (Aranzadi, 1.963\2.490), no hace señalamiento expreso del tema del secreto bancario, sin embargo, del artículo 111 se desprende un deber amplio de colaboración con la Administración tributaria, a la vez que se indican unas excepciones que afectan a las cuentas corrientes bancarias. En tal sentido tenemos que dicho artículo señalaba:

"1. Toda persona natural o jurídica, privada o pública, por simple deber de colaboración con la Administración, estará obligada, a requerimiento de ésta, a proporcionar toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria y deducidos de sus relaciones económicas con otras personas.

2. Quedan excluidos del deber de colaboración:

a) Los Sacerdotes, en relación con los asuntos conocidos en el ejercicio de su ministerio.

b) Los profesionales, respecto de los asuntos amparados por el secreto profesional.

c) Las personas o Entidades, en cuanto a los actos u operaciones que por Ley estén exceptuadas de investigación tributaria".

La deducción que se hace de las excepciones señaladas al deber amplio de información contenido en la L.G.T., y que las mismas se hace extensible a las Entidades bancarias, presenta la duda en cuanto a que sea aplicable a todo el sistema tributario por estar contenido en una ley de carácter general, o si por el contrario, como bien se menciona, sea aplicable sólo en aquellas situaciones "*...que por Ley estén exceptuados de investigación tributaria*", contenidos en esa eventual Ley que lo establezca y sólo aplicable a los impuestos a que se refiera.

La Ley de reforma del Sistema Tributario del 11 de junio de 1.964, del Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas, considera que las operaciones y servicios prestados por los establecimientos de crédito se encuentran sometidos al Impuesto, en donde se ha de tener presente el contenido del artículo 62 de la Ley de 1.940, cuando señala en su artículo 196.b):

"...b) En las operaciones de depósito irregular, en cuentas corrientes en sus diversas formas, en cuentas de ahorro a la vista y a plazos...el devengo se entenderá producido trimestralmente..., tomando como base los saldos medios globales manifestados por los resúmenes y balances bancarios en el indicado período de tiempo, de las respectivas cuentas corrientes acreedoras, respetándose en todo caso lo establecido en el artículo 62 de la Ley de Reforma Tributaria de 16 de diciembre de 1.940".

De nuevo se ha trasladado el contenido del artículo 62 de la Ley de 1.940, a otra que regula el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas, impuesto muy diferente al de Contribución General sobre la Renta. Por su parte considera Cervera Torrejón, que se "...ha extrapolado indebidamente el alcance del artículo 62 de la Ley de 1.940 haciéndose extensible al nuevo Impuesto creado en 1.964 en el ámbito de la imposición indirecta"³³⁵. Asimismo, Clavijo Hernández, considera en contra de lo dicho por Cervera Torrejón que, "lo que ha habido es, únicamente, un mal entendimiento de las normas que regulan el secreto bancario en el ordenamiento financiero. El secreto bancario, después de las Leyes de 20 de diciembre de 1.952 y 26 de diciembre de 1.957, tenía un alcance que abarcaba..., a todo el sistema tributario. El legislador, por ello, en este artículo, lo que ha hecho es confirmar, en este caso concreto, a efectos puramente didáctico, esta prohibición general..."³³⁶.

El decreto Ley 2/1.975, de 7 de abril (B.O.E. 8-4-1.975), sobre medidas de política económica y social (Aranzadi, R.C.L. 1.975\681), en su artículo 7.4, consideraba que:

"La Administración podrá comprobar las preceptivas declaraciones de intereses formuladas por las Entidades de Crédito mediante el examen de los datos consignados en los libros y registros contables", añadiendo en su siguiente párrafo que "sin embargo, se mantiene, en todo caso, la prohibición de investigar las cuentas corrientes acreedoras a la vista en los términos previstos en el artículo sesenta y dos de la Ley de dieciséis de diciembre de mil novecientos cuarenta".

Se reitera en la misma confusión que hasta ahora se ha venido presentado con el tema del secreto bancario.

La Ley 50/1.977 de 14 de noviembre (B.O.E 16-11-1.977), de Medidas Urgente de Reforma Fiscal (Aranzadi, R.C.L. 1.977\2.406) y la Orden de 14 de enero de 1.978 (B.O.E. 17-1-1.978), sobre obligaciones de las entidades de crédito de colaborar con la Administración Tributaria (Aranzadi, R.C.L. 1.978\78), que desarrolla la Ley 50/1.977, vienen a marcar el cese de ese proceso de expansión que había venido teniendo el secreto bancario en las normas antes señaladas, y se produce de este modo la ruptura del secreto bancario. Como señala Piñel, al referirse a la Ley y su finalidad de instituir las normas para el levantamiento del secreto bancario, "...ha venido a regular, de una forma mucho más perfecta y sistemática que la dispersa legislación anterior, el alcance de esa institución"³³⁷.

³³⁵ Cervera Torrejón, F.: "El secreto bancario ...", ob. cit., pág. 57.

³³⁶ Clavijo Hernández, F.: "Algunas observaciones sobre el secreto bancario...", ob. cit., pág. 865.

³³⁷ Piñel López, E.: "Las retenciones y el secreto bancario", en C.T., núm. 39, 1981, pág. 307.

Se efectúa una modificación sustancial del secreto bancario en el ordenamiento financiero, en el sentido de establecer que las entidades de crédito queden sujetas al deber general de colaboración³³⁸. Modificación que vino a derogar la legislación que hasta ese momento contemplaba la prohibición, esto es, el secreto bancario por parte de las entidades bancarias o de crédito, y llevándolas al mismo plano de igualdad que tienen todos los administrados de colaborar con la Administración.

El Ministro de Hacienda de turno respondió en una entrevista en relación con el tema del secreto bancario lo siguiente: "El principio del secreto bancario, como informador de nuestro ordenamiento jurídico–mercantil, con referencia a las relaciones entre particulares, y que responde a las exigencias de protección de los intereses privados, y es garantía de las relaciones de confianza y seguridad del tráfico mercantil, no debe proyectarse fuera de su ámbito natural y en detrimento del interés público"³³⁹, con lo cual cabe inferir, que todo lo que no tenga que ver con ese ámbito propiamente mercantil, esto es, cuando estemos frente a un interés de la Administración tributaria, opera en ellas el sometimiento a la normativa fiscal, siendo en consecuencia el cumplimiento de los deberes de información tributaria sobre terceros por parte de estas entidades bancarias y de crédito uno de sus deberes.

Finalmente, la Ley 50/1.977, de 14 de noviembre, terminó con el llamado "secreto bancario" –prohibición de investigar las cuentas corrientes acreedoras a la vista– que había constituido uno de los mayores obstáculos en la tarea comprobadora e investigadora de la Inspección de Hacienda, sometiendo a las entidades de crédito al deber de colaboración con la Administración tributaria.

Esta Ley tituló su epígrafe VII, –artículos 41 a 45– como "*Secreto bancario y colaboración en la gestión tributaria*", dispuso en el artículo 41: "*Quedan plenamente sujetos al deber de colaboración a que se refiere el apartado 1, del artículo 111 de la Ley General Tributaria, 230/1963, de 28 de diciembre, los Bancos, Cajas de Ahorro, Cooperativas de Crédito y cuantas personas físicas o jurídicas se dediquen al tráfico bancario o crediticio, sin que puedan exonerarse de dicha obligación al amparo de lo dispuesto en los párrafos b) –secreto profesional– y c) –operaciones exceptuadas de la investigación tributaria por ley, o sea el art. 62 de la Ley de 16 de diciembre de 1.940– del apartado 2, del citado artículo, en el artículo 49 del Código de Comercio o en cualquier otra disposición*". Estableciendo de manera clara, precisa y sin lugar a

³³⁸ Ver a Eseverri Martínez, E. y López Martínez, J.: en *Temas prácticos de Derecho Financiero*, ob. cit. pág. 521-523.

³³⁹ Diario el País. 24 de julio de 1977. Tomado de Perulles Moreno, J. M.: "El secreto bancario en el ámbito tributario" en *Revista Impuestos*, II/1986, pág. 151.

dudas el sometimiento de todas esas entidades al cumplimiento de los deberes a que se refiere la Ley General Tributaria.

Como afirma Perulles Moreno, "la intención del legislador es terminar con el estado de cosas existente en esta materia con anterioridad a la Ley, y para ello regula el secreto bancario en su vertiente tributaria en relación con la colaboración..."³⁴⁰.

Podemos concluir afirmando que de la normativa anteriormente señalada se deduce, que las entidades de crédito están obligadas a proporcionar toda la información derivada del deber de colaboración que les señala el artículo 111.1 de la L.G.T., asimismo deroga la aplicabilidad de su apartado 2º sometiéndolos a las mismas obligaciones. La Ley considera que los sujetos que se dediquen al tráfico bancario o crediticio con carácter habitual quedarán sujetos al deber de información tributaria sobre terceros, no estándolo en consecuencia, aquellos otros sujetos que no tengan ese carácter, a los cuales se les aplicará el deber genérico de colaboración.

Con posterioridad, la Orden Ministerial de 14 de enero de 1.978 (B.O.E 17-1-1.978) sobre las obligaciones de las Entidades de crédito de colaborar con la Administración Tributaria (Aranzadi, R.C.L. 1.978\78), vino a desarrollar quienes son los sujetos afectados por el deber de colaboración en consideración de su condición de entidades bancarias o crediticias. Dicha disposición normativa en su artículo 2º, amplía el ámbito objetivo del deber de colaboración a cuantas operaciones activas, pasivas o de depósito realicen con todos los residentes en España, pero restringiendo la investigación, esto es, que la misma se ha de realizar con las cautelas y formalidades establecidas, como son, las relativas a los requisitos de previa autorización y que se exprese concretamente el alcance de la misma. Con dicha normativa se suprimió la imposibilidad de investigar ciertas cuentas bancarias, pero impuso algunas formalidades que se debían cumplir en la actuación investigadora de la Administración y que afectaban a todas las operaciones bancarias o de crédito.

La disposición adicional primera, párrafo 3º, de la Ley 14/1.985 de 29 de mayo (B.O.E. 30-5-1.985), sobre el régimen fiscal de varios activos financieros (Aranzadi, R.C.L. 1.985\1.238), manifiesta que la Administración Tributaria previa autorización del funcionario competente, podrá dirigir requerimiento a las entidades financieras, así como a las personas físicas que se dediquen al tráfico bancario o crediticio, para que informen de los movimientos de todas las operaciones activas y pasivas, indicando las operaciones objeto de investigación, así como los sujetos afectados.

³⁴⁰ Perulles Moreno, J. M.: "El secreto bancario en el ámbito tributario..." ob. cit., pág. 151.

Por su parte, el artículo 42 de la Ley 50/1.977 de 14 de noviembre, se encuentra relacionado con la investigación de las cuentas activas y pasivas, tomando en consideración el procedimiento especial pautado para tal fin. En tal sentido se debe tener la autorización del funcionario competente de la Administración tributaria, la identificación de las cuentas y operaciones que han de ser investigadas, los sujetos pasivos interesados, así como la fecha y alcance de la investigación.

La Administración tributaria debe contar con la información que le permita fácilmente, mediante el procedimiento investigador, obtener los datos necesarios para poder efectuar su labor de comprobación e investigación, lo que viene a constituir una razón eficiente para llevar a cabo dicha tarea. Por tanto, el artículo 43 de la Ley 50/1.977 de 14 de noviembre, impone a cargo de las personas y entidades la obligación de comunicar a la Administración tributaria, los números de las cuentas activas y pasivas, así como de los depósitos de valores mobiliarios de sus clientes con los correspondientes datos identificativos de sus titulares, en la forma que reglamentariamente se señale. Para Perulles Moreno, "esta declaración tiene un contenido informativo y por ello no deben constar elementos que permitan determinar la realidad económica del cliente; ya que ésta sólo podrá investigarse, de acuerdo con la ley, a través del procedimiento establecido por ella"³⁴¹.

Por su parte, la Ley 10/1.985 de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria en su artículo 111, apartado 1º contempla la obligación que tienen las personas naturales o jurídicas, públicas o privadas de aportar datos, informes o antecedentes con relevancia fiscal a la Administración Tributaria, los cuales vienen deducidos de las relaciones económicas, profesionales o financieras que tengan con otras personas.

Los deberes que tienen los sujetos antes mencionados se han de ejecutar eficazmente. En este sentido, el apartado 3º del artículo 111 de la L.G.T. señala que *"El incumplimiento de las obligaciones establecidas en este artículo no podrá ampararse en el secreto bancario"*, señalando en el párrafo siguiente quiénes autorizarán los requerimientos, así como el contenido de los mismos, cuáles serán las operaciones que se investigarán, quiénes serán los afectados, tiempo y alcance, todo esto sobre *"...los movimientos de cuentas corrientes, depósitos de ahorro y a plazos, cuentas de préstamos y créditos y demás operaciones activas y pasivas...de los Bancos, Cajas de Ahorro, Cooperativas de Crédito y cuantas personas físicas o jurídicas se dediquen al tráfico bancario o crediticio..."*.

³⁴¹ Perulles Moreno, J. M.: "El secreto bancario en el ámbito tributario..." ob. cit., pág. 154.

Hay que tener en cuenta las obligaciones de información desde la perspectiva personal de los clientes de los Bancos y Entidades de Crédito, pues la interpretación del alcance del apartado 3 del artículo 111 de la L.G.T., no puede contradecir dichas obligaciones, es decir, no tiene sentido aplicar las garantías que establece a aquellos datos respecto de los cuales existe obligación por parte de los sujetos pasivos de declararlos a efectos del Impuesto sobre la Renta y sobre todo del Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, así por ejemplo, el saldo medio ponderado de los depósitos en cuenta corriente a la vista, de ahorro o a plazo, que debe ser declarado a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio no parece que deba ser un dato cuya información a la Administración Tributaria quede sometido a las garantías del apartado 3º del artículo 111 de la L.G.T., lo mismo acontece respecto de las "cesiones de crédito".

De lo expuesto hay que deducir que el apartado 3, del artículo 111 de la L.G.T. garantiza aquellos datos o informaciones que afectan a la intimidad o privacidad de las personas, es decir de aquellos que los sujetos pasivos no están obligados a incluir en sus declaraciones, y que en justa correspondencia los Bancos y Entidades de Crédito deben facilitar a la Administración Tributaria, pero previo cumplimiento por ésta de los requisitos y garantías procedimentales establecidos en el apartado 3, del artículo 111 de la L.G.T.. Estos datos que, vendrían a ser esencialmente los movimientos de las cuentas activas y pasivas, porque reflejan día a día lo que una persona hace, teniendo entre otras por ejemplo: las actuaciones filantrópicas, gastos personales, vida social, financiación de los partidos políticos, conducta íntima, etc. En este sentido, el Tribunal Supremo ha precisado en su Sentencia de fecha 30 de octubre de 1.996 (Aranzadi, R.J. 1.996\8.608) que aun respetando las garantías procedimentales exigidas por el artículo 111.3 de la L.G.T., la Administración Tributaria sólo tiene derecho a conocer la causa inmediata o genérica de los abonos o cargos en las cuentas bancarias, pero no su causa remota o específica.

Por su parte la Ley 14/1.985 de 29 de mayo (B.O.E. 30-05-1.985), que trata sobre el régimen fiscal de varios activos financieros (Aranzadi, R.C.L. 1.985\1.238), en su disposición adicional primera, párrafo 3º, reitera lo señalado por la Ley 10/1.985 de 26 de abril (B.O.E. 27-04-1.985) de modificación de la Ley General Tributaria (Aranzadi, R.C.L. 1.985\199), en el sentido de que las entidades financieras, así como las personas físicas que se dediquen al tráfico bancario o crediticio, tienen la obligación de informar a la Administración Tributaria a requerimiento de esta, los movimientos de todas las operaciones activas y pasivas referidas a cualquier contribuyente. Igualmente dicho requerimiento debe ser autorizado por el funcionario

competente, las operaciones objeto de investigación, los sujetos afectados, y su alcance.

El Real Decreto 2.027/1.985, de 23 de octubre (B.O.E. 31-10-1.985), sobre el régimen fiscal de varios activos financieros (Aranzadi, R.C.L. 1.985\2.602), que viene a desarrollar la Ley 14/1.985, de 29 de mayo, contempla en sus artículos 24 y 25 lo relacionado con las obligaciones de colaboración de las instituciones de crédito, así como el procedimiento de los requerimientos de información dirigidos a las entidades bancarias o crediticias, reiteración que se hace en el Real Decreto 939/1.986, de 25 de abril (B.O.E. 14-05-1.986), por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los tributos (Aranzadi, R.C.L. 1.986\1.537), cuando en su artículo 38 se refiere a las actuaciones de obtención de información cerca de personas o Entidades dedicadas al tráfico bancario o crediticio.

Podemos concluir afirmando que las Entidades bancarias se encuentran obligadas a proporcionar todos los datos, informes o antecedentes que a requerimiento de la Administración se les hagan, sobre las cuentas activas y pasivas que tengan los administrados o sujetos tributarios, sin que el Secreto bancario constituya un límite a esos deberes de información tributaria, ya que los Bancos y demás entidades de crédito se someten a lo señalado en el artículo 111 de L.G.T., régimen jurídico que regula los deberes de información; no obstante, en el uso de ese derecho que tiene la Administración, y con el fin de armonizarlo con los derechos constitucionales que protegen a los contribuyentes, se ha elaborado un procedimiento tendiente a la investigación de las cuentas corrientes bancarias, sus movimientos y demás datos que requiera la Administración.

Por todo lo anteriormente expuesto cabría señalar igualmente que la confianza que plantea la relación entre cliente y Banco, viene a poner en primer plano la importancia que para ellos dos tiene el secreto bancario. El secreto bancario, que protege un interés exclusivamente privado, de ningún modo es extensible a otros ámbitos del ordenamiento jurídico, ya que el requerimiento de justicia y equidad en el campo tributario implica que se lleve a cabo un amplio recorte hasta llegar a su eliminación definitiva.

Finalmente podemos afirmar que el secreto bancario como prohibición para los órganos de la Administración tributaria de investigar las cuentas bancarias de los administrados, constituye una clara injusticia frente al cumplimiento que tienen todos de contribuir a los gastos públicos, en satisfacer ese interés colectivo, en que todos participen en las cargas públicas y de este modo, lograr la justicia financiera.

5.3. ÁMBITO SUBJETIVO

La determinación de quiénes son las personas físicas o jurídicas que por llevar a cabo actividades bancarias y crediticias, vienen obligadas al cumplimiento del deber de información tributaria sobre terceros, no es tarea fácil. Esto es así en razón de que la enumeración que hacen las disposiciones legales sobre quienes se encuentran sujetos a tal deber, lo hacen de manera enunciativa y no taxativa.

En principio, vendrían a ser sujetos del deber de información tributaria, las entidades bancarias y crediticias³⁴², no obstante, la determinación de cuáles sean las mismas puede constituir una labor no exenta de dificultades, en este sentido señala Ruiz García, que "...junto a las entidades que de una forma típica realizan el tráfico bancario y crediticio, el ordenamiento jurídico conoce una tipología variada de entes que bajo formas jurídicas diversas y con regímenes diferenciados realizan funciones propias de las entidades bancarias"³⁴³. Podemos señalar que esto viene a hacer mucho más difícil el poder llegar a realizar una división clara entre aquellas personas físicas o jurídicas que se dedican a operaciones de intermediación financiera y las que realizan tradicionales trabajos de tráfico bancarios o de crédito.

No obstante, se ha de señalar que la identificación de qué tipos de entidades bancarias o de crédito se encuentran sometidas a los deberes de información tributaria sobre terceros, ha sido desarrollada ampliamente por la doctrina española³⁴⁴. A nivel normativo, la Ley 50/1.977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, en su artículo 41 como ya se ha indicado, se refería a los Bancos, Cajas de Ahorro, Cooperativas de Crédito y cuantas personas físicas o jurídicas se dediquen al tráfico bancario o crediticios como aquellos entes que se encuentran sometidos al deber de información tributaria.

³⁴² De conformidad con el artículo 1º del Real Decreto Legislativo 1.298/1.986, de 28 de junio, sobre adaptación del derecho vigente en materia de Entidades de crédito al de las Comunidades Europeas (Aranzadi, R.C.L. 1.986\2.109), en la redacción que le dio el artículo 39.3 de la Ley 26/1.988, de 29 de julio (B.O.E.30-7-1.988), de Disciplina e Intervención de Entidades de Crédito (Aranzadi, R.C.L. 1.988\1.656), vendrían a tener la consideración de entidades crediticias todas aquellas empresas que tengan como actividad típica y habitual recibir fondos del público en forma de depósito, préstamo, cesión temporal de activos financieros u otras análogas que lleven aparejada la obligación de restitución, aplicándolos por cuenta propia a la concesión de créditos u operaciones de análoga naturaleza. En concreto, tienen la consideración de entidades de crédito, las entidades de financiación, las sociedades de arrendamiento financiero y las mediadoras del mercado de dinero.

³⁴³ Ruiz García, J. R.: en *Secreto bancario y Hacienda pública*, ob. cit., pág. 75.

³⁴⁴ Ver el trabajo de García-Romeu Fleta, J. E. "El secreto bancario y colaboración en la gestión tributaria", en *Medidas urgentes de reforma fiscal*, vol. I, I.E.F., Madrid, 1977, pág. 525.

Posteriormente, la Orden Ministerial de 14 de enero de 1.978, vino a desarrollar el artículo 41 de la Ley 50/1.977, indicando de una manera más precisa en el numeral 1º, los sujetos afectados por el deber de colaboración con la Administración tributaria, en consideración de su condición de entidades bancarias o de crédito, declarando como tales a Los Bancos y Banqueros inscritos con dicho carácter en el Registro correspondiente, las Cajas de Ahorro, las Cajas Rurales y Cooperativas de Crédito, las Entidades de Crédito Oficial, el Banco de España, con relación a las cuentas de clientes, la Caja Postal de Ahorros, así como *"Cuántas personas físicas o jurídicas se dediquen al tráfico bancario o crediticio, cualquiera que sea su forma de constitución y el régimen jurídico que les sea aplicable"*.

Del contenido del numeral 1º se desprende que los deberes de información correspondían no solo a las entidades bancarias o de crédito en sentido estricto, sino que también comprendía a otras instituciones de carácter público del Estado. Igualmente hay que acotar que se hacía un señalamiento genérico de tales deberes a quienes llevaran a cabo de manera frecuente la realización de operaciones de crédito o bancarias³⁴⁵, con lo cual podemos concluir que la Orden Ministerial antes señalada sometía al deber de información tributaria a un número mucho mayor de entidades que hasta ese momento no estaban incluidas.

Con posterioridad diferentes normas jurídicas vinieron a ampliar la posibilidad de los deberes de información tributaria, abarcando tanto a las entidades bancarias y de crédito como a otras entidades dedicadas a la mediación financiera³⁴⁶ en general³⁴⁷.

El artículo 110 de la Ley 33/1.987, de 23 de diciembre (B.O.E. 24-12-1.987), de Presupuestos del Estado para 1.988 (Aranzadi, R.C.L. 1.987\2.660), incorpora la letra "c" en el apartado 1º del artículo 111 de la L.G.T., el cual ha sido redactado nuevamente por la Ley 25/1.995, de 20 de julio (B.O.E. 22-7-1.995), de modificación parcial de la Ley General Tributaria (Aranzadi, R.C.L. 1.995\2.178), el mismo señala el deber de información que tienen *"Las personas o entidades depositarias de dinero en efectivo o en cuentas, valores u otros bienes de deudores a la Administración"*

³⁴⁵ Cazorla Prieto, L. M.: *El secreto bancario*, ob. cit., pág. 187.

³⁴⁶ Para Delgado Pacheco, el procedimiento especial contenido en el artículo 38 del R.G.I.T. (Aranzadi, R.C.L. 1.986\1.537) también se extiende a las operaciones efectuadas por entidades de financiación, las sociedades de arrendamiento financiero y las mediadoras del mercado de dinero, cuando sus actividades sean análogas a las cuentas bancarias, pero no cuando se trate de negocios que supongan una pura imposición de capitales; en *"Las obligaciones de información a la Hacienda pública..."*, ob. cit., pág. 106.

³⁴⁷ Ver el artículo 27 de la Ley 5/1.983, de 29 de junio, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria; Ley 14/1.985, de 29 de mayo, sobre Régimen Fiscal de

tributaria en período ejecutivo, están obligados a informar a los órganos y agentes de recaudación ejecutiva y a cumplir los requerimientos que les sean hechos por los mismos en el ejercicio de sus funciones legales".

Podemos concluir señalando que el artículo 111.3 de la Ley General Tributaria confirma lo que ya había sido establecido, al contemplar que los requerimientos individualizados serán dirigidos sólo a "...los Bancos, Cajas de Ahorro, Cooperativas de Crédito, y cuantas personas físicas o jurídicas se dediquen al tráfico bancario o crediticio...". Esta delimitación la ha aclarado en cierta medida la Audiencia Nacional en su Sentencia³⁴⁸ de 15 de noviembre de 1.990, cuando ha dejado sentado que vienen a ser rigurosamente inaplicables las citadas especialidades procedimentales a las compañías de seguro por cuanto las mismas no se dedican al tráfico bancario y crediticio. Por otra parte, el Informe de 16 de diciembre de 1.988 emitido por la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, el cual entiende que la Unidad Central de Información puede solicitar a los fedatarios públicos información sobre los pagos efectuados por cuenta de sus clientes, sin tener que acudir al procedimiento especial del artículo 38 del R.G.I.T.³⁴⁹.

5.4. ÁMBITO OBJETIVO

Una vez hecha la delimitación de quienes constituyen las entidades bancarias o crediticias que se encuentran sometidas al cumplimiento de los deberes de información, se ha de pasar a precisar en este momento, cuales son dentro de las distintas operaciones que realizan dichas entidades en el marco de sus actividades propias, las que integran el objeto de los expresados deberes.

Los bancos y entidades de crédito realizan una multiplicidad de operaciones y actividades que vienen a dificultar la delimitación de cual de éstas se encuentran sometidas a dichos deberes. En este sentido nos señala Garrigues que, "...entre las operaciones que practican los bancos hay algunas que también se realizan por quienes no lo son (préstamos, depósitos, descuentos, etc.) mientras que otras operaciones se realizan exclusivamente por los bancos (servicio de caja, administración de valores, etc.). Respecto a estas últimas no hay problema sobre su calificación bancaria. Sin embargo, respecto de las primeras es claro que ésta es idéntica, tanto si se realiza por un banco como por un particular. La nota distintiva

determinados Activos Financieros; artículo 111.3 de la Ley 25/1.995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria.

³⁴⁸ Revista *Tribuna Fiscal*, núm. 5, 1.991, pág. 24 y ss.

³⁴⁹ Tomado de la obra de Mantero Sáenz, A. y Cuesta Rodríguez, M.: *El Procedimiento en la Inspección tributaria*, ob. cit. pág. 494.

tiene, pues, que estar fuera de la naturaleza jurídica de la operación, y el análisis nos muestra que reside en la nota de profesionalidad inherente a todo acto de comercio en sentido propio"³⁵⁰.

Hay que señalar que las entidades bancarias y crediticias han experimentado un creciente y significativo desarrollo de diversas operaciones y actividades en el ámbito de su actuación, lo que viene a estar de acuerdo con su especial situación dentro del tráfico comercial y financiero, así como su especialización profesional, y ha dado como consecuencia que junto a las típicas operaciones que integran el negocio bancario, y que podrían considerarse en sentido estricto actividad crediticia, se incorporen otras nuevas, como vendría a ser aquellas funciones propias de mediación financiera³⁵¹.

Dentro de la amplia gama de operaciones que realizan las entidades bancarias y crediticias, es preciso determinar a cuales de estas actividades se extiende el deber de información tributaria a que están obligadas dichas entidades. La precisión se hace a través de disposiciones normativas que, concretan las operaciones sometidas al deber de información tributaria por parte de las entidades bancarias, y otras veces, por el contrario, vendría señalado a través de una cláusula general, en donde el deber de información englobaría sólo los negocios típicamente bancarios, dejando fuera de la aplicación de las reglas especiales a las restantes operaciones realizadas por las entidades bancarias.

En este sentido, podemos afirmar que en el artículo 42.1 de la Ley 50/1.977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, así como en el numeral 2º.1 de la Orden Ministerial de 14 de enero de 1.978, de obligación de las entidades de crédito de colaborar con la Administración Tributaria, se ha concebido el deber de información en términos amplios al señalar que recaerán sobre las cuentas y operaciones activas y pasivas o de depósito que realicen.

No obstante, estamos de acuerdo con la doctrina cuando la misma es partidaria de una interpretación amplia de tales preceptos, en tal sentido nos dice Clavijo Hernández que "El deber de colaboración, materialmente hablando, abarca a

³⁵⁰ Garrigues, J.: *Contratos bancarios*, 2º ed., Imprenta Aguirre, Madrid, 1.975, pág. 11.

³⁵¹ La doctrina suele citar en este sentido a determinadas actividades fiduciarias y la administración de patrimonios ajenos, sin perjuicio de que dichas actividades vienen a ser también comunes a otras entidades o profesiones. Ver en entre otros a Garrigues J.: *Negocios fiduciarios en el Derecho Mercantil*, ed. Civitas, Madrid, 1.981, pág. 56 y ss.; Ruiz García, J. R.: en *Secreto bancario y Hacienda pública*, ob. cit., pág. 80.

todas las operaciones bancarias. No existe operación bancaria que esté exceptuada del deber de colaboración"³⁵².

Ahora bien, se ha de tener en cuenta lo dispuesto por el artículo 111.3 de la Ley General Tributaria, para poder llegar a determinar que operaciones pueden ser objeto de requerimiento de obtención de información a través del procedimiento especial. La L.G.T. viene a precisar con mayor exactitud cuales constituyen estas operaciones, en tal sentido se refiere a "*Los movimientos de cuentas corrientes, depósitos de ahorro y a plazo, cuentas de préstamos y crédito y demás operaciones activas y pasivas, incluidas las que se reflejen en cuentas transitorias o se materialicen en la emisión de cheques u otras órdenes de pago a cargo de la entidad...*".

La L.G.T. especifica las distintas operaciones³⁵³ llevadas a cabo por los bancos y entidades de crédito, para luego hacer un señalamiento genérico de todas aquellas operaciones que puedan estar incluidas dentro del "...tráfico bancario o crediticio...".

El Tribunal Supremo por su parte, en su Sentencia de 28 de mayo de 1.987 (Aranzadi, J.T. 1.987\4.561), Fundamento Jurídico 2º, ha señalado que "...relacionando lo establecido en la Ley General Tributaria y en la Ley de 14 de noviembre de 1.977, se pueden distinguir dos clases de deberes de las entidades de crédito, frente a dos clases de derechos de la Administración, cuales son el deber de colaboración, establecido en los artículos 41, 43 y 45 –de la Ley 50/1.977, de 14 de noviembre, de medidas urgentes de reforma fiscal–, y el deber de soportar, en su día, la investigación –artículo 42– tanto en los impuestos en que sean sujetos pasivos como respecto de la investigación de los administrados que con tales entidades de crédito realizan operaciones activas o pasivas".

Las entidades bancarias y de crédito están llamadas a cumplir el deber de suministrar información con carácter general, especificadas en normas legales o reglamentarias, como es el caso de la identificación de los titulares de las cuentas corrientes, así como los intereses percibidos por éstos, pero en lo que respecta a la

³⁵² Clavijo Hernández, F.: "Algunas observaciones sobre el secreto bancario en el Ordenamiento Financiero español", en *Civitas R.E.D.F.*, núm. 15-16, 1977, pág. 867. En igual sentido se manifiesta Cazorla Prieto, L. M.: *El secreto bancario*, I.E.F., Madrid, 1978, pág. 187, y García-Romeu Fleita, J. E. "El secreto bancario y colaboración en la gestión tributaria", ob. cit., pág. 526.

³⁵³ Para Ruiz García, "La descripción de las operaciones sujetas al deber de colaboración por la Ley General Tributaria parece apoyarse sobre una clasificación de las operaciones bancarias realizada por la doctrina mercantilista que distingue entre operaciones activas, si es el banco el que concede crédito al cliente, operaciones pasivas, cuando el cliente concede crédito al banco y las llamadas operaciones neutras que no implican concesión de crédito por ninguna de las partes contratantes", en *Secreto bancario y hacienda pública*, ob. cit., pág. 83.

información a que se refiere el artículo 111.3 de la L.G.T., relativa a los movimientos de cuentas corrientes, depósitos de ahorro y a plazo, cuentas de préstamos y crédito y demás operaciones activas y pasivas, incluidas las que se reflejen en cuentas transitorias o se materialicen en la emisión de cheques u otras órdenes de pago a cargo de la entidad, será sólo a través de solicitudes o requerimientos individualizados, en donde resulta aplicable las cautelas procedimentales pautadas a tales efectos.

Los requisitos procedimentales que se han de tener en cuenta vendrían a ser entre otros los siguientes:

- a) La autorización previa del Director del Departamento competente o, en su caso, del Delegado, ambos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria;
- b) Se han de precisar los datos identificativos del cheque u orden de pago de que se trate;
- c) Las operaciones objeto de investigación;
- d) Los obligados tributarios afectados;
- e) El período de tiempo a que se refieren.

De no cumplirse medianamente los requisitos previos antes indicados perderían sentido las garantías sobre los requerimientos individualizados de obtención de información señalada en los artículos precedentes.

Por su parte, el artículo 38.2 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, reproduce en los mismos términos el artículo 111.3 de la L.G.T., relativo al deber de información tributaria sobre terceros a requerimiento de la Administración. Es cierto que le agrega la preposición "de", aclarando que sólo se somete al procedimiento especial la información concerniente a "*...los movimientos de cuentas corrientes, de depósitos de ahorro y a plazo, de cuentas de préstamo y crédito y de las demás operaciones activas y pasivas*", pero, ello en nada viene a alterar el propósito y razón de la ley reglamentada³⁵⁴.

³⁵⁴ El Tribunal Económico-Administrativo Central en su Resolución de 20 de diciembre de 1.989, Considerando 7º señala que "...la reclamante no puede oponer en esta vía la ilegalidad de un precepto reglamentario fundándolo únicamente en la diferencia de preposiciones existentes en la enumeración que hacen las normas legales y reglamentarias, pues...no es precisa una interpretación más allá de la literalidad de los preceptos en un caso en que ni las Leyes ni los Reglamentos se contradicen". Por su parte la Audiencia Territorial de Madrid en su Sentencia de 4 de diciembre de 1.987, Fundamento Jurídico 5º, considera que el artículo 38 del R.G.I.T. (Aranzadi, R.C.L. 1.986\1.537) encuentra cobertura legal en el artículo 111.3 de la L.G.T. (Aranzadi, R.C.L. 1.963\2.490)

Antes al contrario, podemos decir siguiendo a Herrera Molina, que el artículo 38.2 del R.G.I.T. rompe el equívoco que pudiera presentarse en el momento de hacer una interpretación artificiosa de la Ley, ya que de una lectura literal del artículo 111.3 de la L.G.T. podría llevar a pensar que las cautelas procedimentales no sólo afectan a los movimientos de cuentas corrientes, sino a cualesquier otro dato relativo a depósitos de ahorro y a plazos, cuentas de préstamos y créditos y demás operaciones activas y pasivas de las entidades bancarias y de crédito, cuando en realidad dichas cautelas se aplicarán a los saldos activos o pasivos de las distintas cuentas; a la totalidad o parte de los movimientos, durante un período de tiempo determinado a que se refiera el requerimiento y a las restantes operaciones que se hayan producido, incluidos los documentos y demás antecedentes relativos a los datos solicitados³⁵⁵.

5.5. PARTICULARIDADES EN EL PROCEDIMIENTO DE INFORMACIÓN

A) AUTORIZACIÓN PREVIA

La Ley 10/1.985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, venía pidiendo la previa autorización del Director general, o en su caso, del Delegado de Hacienda competente, para llevar a cabo los requerimientos de obtención de información dirigidos a las entidades bancarias o crediticias. Por su parte, la Ley 31/1.991, de 30 de diciembre (B.O.E 31-12-1.991) que aprueba los Presupuestos del Estado para 1.992 (Aranzadi, R.C.L. 1.991\3.025), en su artículo 84.2, modifica la redacción del número 3 del artículo 111 de la L.G.T., exigiéndose en cambio la autorización previa del Director general, o en su caso, del titular del órgano competente de la Administración Tributaria.

Hay que agregar además que, la Resolución de fecha 20 de febrero de 1.992 (B.O.E. 27-2-1.992) de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre los órganos competentes para autorizar actuaciones de obtención de información en los casos previstos en el artículo 111.3 de la L.G.T. (Aranzadi, R.C.L. 1.992\458), en su numeral 1º y 2º, atribuye competencia para autorizar las actuaciones de obtención de información cerca de las personas o entidades dedicadas al tráfico bancario y crédito, esto es, la revisión de los movimientos de las cuentas u operaciones bancarias, a los Directores de los Departamentos de Aduanas e Impuestos Especiales, Inspección Financiera y Tributaria, y Recaudación, en la

³⁵⁵ Herrera Molina, P. M.: En *la potestad de información tributaria sobre terceros*, ob. cit., pág. 141. Por su parte la Orden Ministerial de 14 de enero de 1.978, relativa a las obligaciones de Entidades de crédito de colaborar con la Administración Tributaria, en su numeral 4º.1,

esfera central y en aquellos casos en los que las actuaciones de obtención de información se realicen cerca de entidades bancarias o crediticias situadas fuera del ámbito territorial de la correspondiente Delegación Especial, así como también a los Delegados especiales y Delegados de la Agencia en el ámbito territorial de la correspondiente Delegación.

El Reglamento General de la Inspección de los Tributos, en su artículo 38.4 nos indica que será necesaria la previa autorización del Director General correspondiente o del Delegado de Hacienda, en caso de actuaciones de obtención de información de la Inspección de los Tributos que exijan el conocimiento de los movimientos de las cuentas u operaciones bancarias y crediticias.

Por otra parte el mismo artículo 38.4 nos dice que el Organo actuante de la Inspección de los Tributos cuando dirija solicitud de autorización previa al órgano competente, para llevar a cabo dichas actuaciones, acompañará junto a la solicitud, un informe ampliatorio donde haga constar los motivos que justifiquen su actuación cerca de tales entidades³⁵⁶. La aprobación o denegación de la solicitud de autorización previa será resuelta por el Director general correspondiente o el Delegado de Hacienda, en su caso, en el plazo de quince días a partir del siguiente en que recibió la solicitud –Artículo 38.4, aparte último–.

Ahora bien, cabe preguntarse si la autorización acordada para llevar a cabo la actuación inspectora se ha de motivar tal como lo señala la Ley 30/1.992, de 26 de noviembre, L.R.J.A.P y P.A.C, cuando en su artículo 54.1 contempla que se han de

entendía que era aplicable el procedimiento especial cuando *"...estimase ser necesaria la aportación de datos e informaciones obrantes en poder de las personas o Entidades"*.

³⁵⁶ La Circular de la Dirección General de Inspección de fecha 17 de noviembre de 1.986, menciona cuales pueden ser dichas sospechas en las que basa el funcionario inspector la solicitud de autorización previa, por considerar que existe una defraudación. En tal sentido la Circular menciona en su parte primera, que se han de hacer las correspondientes investigaciones de las cuentas corrientes con carácter obligatorio "...en aquellas actuaciones de la Inspección en las que existan indicios suficientes sobre la inexactitud o falta de veracidad de los hechos y circunstancias consignados en la declaración, con base a las siguientes razones:

- a) Cuando no aporten aquellos documentos o antecedentes precisos para probar los ingresos profesionales o empresariales del sujeto pasivo; es decir, no se aportan los documentos, aunque no exista resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora.
- b) Cuando existan manifiestas discrepancias internas en los datos que deben ser consignados en la contabilidad principal y auxiliar, libros, facturas y demás justificantes concernientes a la actividad empresarial y profesional del sujeto pasivo. Este caso supone que se aportan los datos pero existen discrepancias; la investigación de cuentas bancarias puede suponer un paso previo a la decisión de estimación indirecta de bases.
- c) Cuando no exista una separación clara entre el patrimonio personal de un sujeto pasivo y el afectado a su actividad.
- d) Cuando existan discrepancias entre renta y patrimonio declarados.
- e) Cuando existan signos externos no justificados por la renta o patrimonio declarados.

motivar los actos que vengan a limitar derechos subjetivos o interese legítimos, como son el derecho a la intimidad.

La respuesta afirmando que sí se ha de motivar la autorización acordada, la encontramos de manera implícita en el pronunciamiento llevado a cabo por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, cuando en su Sentencia³⁵⁷ de 7 de marzo de 1.991 declara que "...dicho acuerdo ha de estimarse suficientemente motivado, al tener su antecedente en la previa actuación inspectora, que derivó en la solicitud de la actuario interviniente de dicha autorización, en la cual, así como en el escrito ampliatorio de la misma, quedarían recogidos con detalle los hechos en virtud de los cuales se estima necesaria dicha investigación, tales como las discrepancias sustanciales entre la renta y patrimonio declarados que se traducen en posibles incrementos patrimoniales no justificados; insuficiencia de documentación relativa a ingresos y gastos de su actividad profesional, así como la carencia total y absoluta de contabilidad; y la resistencia del sujeto pasivo a comparecer en orden a proseguir las actuaciones de comprobación".

Por último, la Ley 25/1.995, de 20 de julio (B.O.E. 27-7-1.995) de modificación parcial de la Ley General Tributaria (Aranzadi, R.C.L. 1.995\2.178), en su artículo 111.3, contempla que la autorización previa para llevar a cabo los requerimientos individualizados tendentes a la obtención de información tributaria sobre terceros de las entidades bancarias y crediticias relacionadas con los movimientos de cuentas y operaciones, ha de ser acordada por el Director del Departamento competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria o, en su caso, del Delegado de la Agencia Estatal de la Agencia Estatal de Administración Tributaria competente.

Hemos de concluir señalando que siempre que se solicite la correspondiente autorización de la autoridad competente de conformidad con la ley para llevar a término las actuaciones de obtención de información, la intimidad cede ante el deber de contribuir, ya que como nos indica el artículo 8.1, de la Ley Orgánica 1/1.982, de 5 de mayo (B.O.E. 14-5-1.992), de protección civil del derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen (Aranzadi, R.C.L. 1.982\1.197), *"1. No se reputarán, con carácter general, intromisiones ilegítimas las actuaciones autorizadas o acordadas por la Autoridad competente de acuerdo con la ley, ni cuando predomine un interés histórico, científico o cultural relevante"*.

f) En general, en aquellos supuestos en los que a juicio del actuario se estime necesario para la correcta y completa comprobación de la situación tributaria del sujeto pasivo"

³⁵⁷ Revista *Tribuna Fiscal*, núm. 9, 1.991, pág. 21.

B) DELIMITACIÓN DEL CONTENIDO DEL REQUERIMIENTO

El requerimiento de información debe especificar e identificar con la mayor claridad posible tanto los sujetos afectados como el objeto sobre los que recaerán, esto es, cheques, cuentas u operaciones. En este sentido, el artículo 111.3 de la L.G.T. nos indica que *"Los requerimientos individualizados deberán precisar los datos identificativos del cheque u orden de pago de que se trate, o bien las operaciones objeto de investigación, los obligados tributarios afectados y el período de tiempo a que se refieren"*. Hay que acotar que en similares términos se expresa el encabezamiento del artículo 38.5 del R.G.I.T.

Podemos afirmar que en la obtención de información tributaria cerca de las entidades bancarias y crediticias, el requerimiento que se les dirija ha de individualizar tanto el sujeto a quien va dirigido, esto es la entidad bancaria, como a las personas sobre quienes se proyecta la relevancia tributaria de la información solicitada, con lo cual, cabe concluir que no es posible la existencia de requerimientos de información con carácter genérico dirigidos a las entidades bancarias o crediticias, con el fin de que informen sobre algunos tipos de cuentas u operaciones, sino que la Inspección de los Tributos debe precisar quienes son los titulares de las mismas.

En cuanto al alcance que ha de tener el requerimiento, el Reglamento General de la Inspección de los Tributos en su artículo 38.5 nos dice que *"Los datos solicitados podrán referirse a los saldos activos o pasivos de las distintas cuentas; a la totalidad o parte de sus movimientos, durante el período de tiempo a que se refiere el requerimiento, y a las restantes operaciones que se hayan producido. Asimismo, las actuaciones podrán extenderse a los documentos y demás antecedentes relativos a los datos solicitados"*.

Ya en su oportunidad, el artículo 45 de la Ley 50/1.977, de 14 de noviembre, de medidas urgentes de reforma fiscal, señalaba la procedencia de la investigación de todas las cuentas activas y pasivas de los bancos y entidades de crédito, así como los movimientos de cuentas, los saldos activos y pasivos y demás operaciones, con lo cual se constituye en un antecedente y fundamento legal del artículo 38.5 del R.G.I.T. Por su parte, la Ley de Presupuestos para el año 1.992 indicaba en su artículo 84.2 que *"La investigación podrá comprender la información relativa al origen y destino de los movimientos o de los cheques u otras órdenes de pago"*.

Nos dice Sainz Moreno, que "...la investigación de las partidas de una cuenta corriente deber limitarse a la calificación tributaria sin entrar en averiguaciones

personales, sociales o profesionales. Si, por ejemplo, ante la entrada en la cuenta bancaria, el particular sostiene que no es un ingreso de renta sino una provisión de fondos...entonces sí es necesaria la comprobación; pero si el particular admite que la partida se integre en su renta..."³⁵⁸, no tendría por que la Inspección de los Tributos exigir los antecedentes de tales ingresos al banco mediante el movimiento de la cuenta bancaria, sin caer en excesos, ya que forma parte de su renta por así admitirlo el particular, quedando de este modo evidenciado, sin tener la Administración que hacer ninguna otra averiguación.

C) FORMA Y PLAZOS PARA OBTENER LA INFORMACIÓN

Cumplido los requisitos que debe llenar el requerimiento, tales como autorización de la autoridad competente, así como delimitar el contenido del mismo, se ha de pasar en este momento al procedimiento especial para practicar las actuaciones de obtención de determinados datos en las entidades dedicadas al tráfico bancario o crediticio.

En la práctica del procedimiento para la obtención de información se han de tener en cuenta algunas particularidades a seguir y, dentro de las cuales encontramos las siguientes:³⁵⁹

- a) Los órganos actuantes de la Inspección de los Tributos solicitarán a la persona o Entidad requerida que aporte los datos o antecedentes objeto del requerimiento mediante la certificación correspondiente, concediéndosele un plazo de quince días para tal fin;
- b) Si la persona o Entidad requerida no aporta los datos en el plazo antes indicado, las actuaciones podrán desarrollarse por la Inspección personándose en la oficina, despacho o domicilio de tales personas o Entidades, para lo cual habrá de transcurrir necesariamente el plazo de quince días entre la notificación del requerimiento y la iniciación de las actuaciones en dichas oficinas –artículo 38.6 del R.G.I.T.–.

³⁵⁸ Sainz Moreno, J.: *Teoría del procedimiento fiscal*, ob. cit., pág. 89. Por su parte, el Tribunal Constitucional en su Sentencia 110/1.984, de 26 de noviembre, en su Fundamento Jurídico 8º señala que "Es posible que la actuación inspectora pueda en alguna ocasión, a través de la investigación de documentos o antecedentes relativos a los movimientos de las cuentas bancarias, interferirse en aspectos concretos del derecho a la intimidad... -advirtiendo de seguida que- ...La injerencia que para exigir el cumplimiento de ese deber pudiera producirse en el derecho a la intimidad no podría calificarse de "arbitraria". Y el art. 18.1 de la Constitución hay que entender que impide las injerencias en la intimidad "arbitrarias o ilegales".

³⁵⁹ De conformidad con el artículo 38.5, aparte último, "*El requerimiento precisará también el modo como vayan a practicarse las actuaciones...*".

No obstante, se ha de recordar que de acuerdo con el procedimiento general, la Inspección, en principio no debería obtener los datos por sí misma de modo inmediato, con lo cual se le ha de conceder a las personas o entidades requeridas un plazo de diez días para aportar la información solicitada, o dar las facilidades necesarias para que la Inspección la obtenga directamente. Sin embargo, el R.G.I.T. contempla la posibilidad de que la Inspección inicie las actuaciones de obtención de información inmediatamente e incluso sin previo requerimiento, cuando el tipo de datos lo justifique y sean de aquellos que han de estar a disposición de la Inspección –artículo 37.4 del R.G.I.T.–.

D) NOTIFICACIÓN A LA PERSONA SOBRE QUIEN SE PROYECTA LOS DATOS SOLICITADOS

El procedimiento especial de obtención de información cerca de las personas o Entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio, dispone en el artículo 38.7 del R.G.I.T. que *"El requerimiento, debidamente autorizado, se notificará al sujeto pasivo o retenedor afectado, quien podrá hallarse presente cuando las actuaciones se practiquen en las oficinas de la persona o Entidad bancaria o crediticia"*.

Se ha de hacer notar que en el procedimiento general de obtención de información no es preciso notificar al sujeto pasivo sobre quien recae la trascendencia tributaria de los datos solicitados.

E) CUENTAS INDISTINTAS

La Orden Ministerial de 14 de enero de 1.978, que contempla la obligación de Entidades de crédito de colaborar con la Administración Tributaria, en su artículo 2º.4. ya regulaba la investigación en caso de cuentas indistintas o conjuntas a nombre de varias personas o Entidades.

El Reglamento General de la Inspección de los Tributos, en su artículo 38.3 reitera lo ya establecido con anterioridad por la Orden de 14 de enero de 1.978 cuando indica:

"En los casos de cuentas indistintas o conjuntas a nombre de varias personas o Entidades o de comunidades, sean o no voluntarias, en los depósitos de titularidad plural o supuestos análogos, la petición de información sobre uno de los cotitulares implicará la disponibilidad de todos los datos y movimientos de la cuenta, depósito u operación, pero la Administración Tributaria no podrá utilizar la información obtenida"

frente a otro titular sin seguir previamente los trámites que sean precisos del correspondiente procedimiento de colaboración".

Del artículo anterior se desprende que en el caso de cuentas indistintas o conjuntas, los datos que se obtenga de la petición de información sobre uno de los cotitulares tiene como consecuencia disponer de todos los datos y movimientos de los demás titulares, sin que la autorización acordada por el Director general o del Delegado de Hacienda se refiriese a todos los otros cotitulares.

Por otra parte, hay que señalar que si se quiere seguir una investigación contra uno de esos cotitulares de los cuales se ha obtenido información, se deben cumplir con todas las garantías que el procedimiento especial contempla para la obtención de información cerca de dichas entidades bancarias, esto es, solicitar una nueva autorización al Director general o Delegado de Hacienda, notificar el interesado así como dejar transcurrir quince días antes de utilizar la información.

6. LA OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN EN VÍA DE APREMIO

Abordaré en esta parte del trabajo, el estudio de los deberes de información que se han de desplegar en vía de recaudación ejecutiva, tomando en cuenta a tal efecto, aquellos deberes de información que tienen por objeto la obtención de información tributaria en vía de liquidación, de datos y antecedentes que permiten la regularización de las circunstancias tributarias del sujeto pasivo. Sin embargo, hay que aclarar que el acceso a las cuentas y operaciones bancarias y crediticias por parte de los órganos recaudadores no está exento de implicaciones en su tratamiento.

Los deberes de información tributaria tanto en vía de liquidación como de recaudación en general, presentan en su desarrollo y evolución un punto común, representado por las incidencias que ha tenido en ellos el tratamiento que se le ha dado al secreto bancario. Ahora bien, el distinto trato que en su comienzo tuvo el secreto bancario en uno y otro aspecto del procedimiento de gestión –liquidación y recaudación–, pero que sin embargo, se llega posteriormente a igualar, tal como señalaba López Martínez, constituye la verdadera razón de ser del nacimiento de los deberes de información en vía recaudatoria³⁶⁰.

No obstante, debido a la etapa en que se desarrolla su régimen jurídico, por las especiales peculiaridades que proyecta, así como su singular progreso llevado a cabo hasta la concluyente implantación de los deberes de información en vía

³⁶⁰ López Martínez, J.: *Los deberes de información tributaria*, ob. cit., pág. 294.

recaudatoria, es lo que nos lleva a hacer un estudio de estos deberes de manera separada de los deberes de información en vía de liquidación.

En este sentido, el Real Decreto 1.327/1.986, de 13 de junio (B.O.E. 2-7-1.986), sobre recaudación ejecutiva de los derechos económicos de la Hacienda pública (Aranzadi, R.C.L. 1.986\2.146), que lleva a cabo la reforma del procedimiento administrativo de apremio, dispensa el mismo trato del secreto bancario frente a los órganos de gestión recaudatoria, que el aplicado a la gestión de liquidación, dando lugar de este modo al nacimiento y desarrollo de los deberes de información tributaria en vía de recaudación.

Pasaremos a continuación a hacer un breve recuento de la evolución normativa de los deberes de información tributaria en vía de apremio, para ver las repercusiones que tiene sobre el régimen jurídico actual.

6.1. DESARROLLO NORMATIVO. ANTECEDENTES

El derogado Reglamento General de Recaudación de 1.968 (Aranzadi, R.C.L. 1.968\2.261), establecía en su artículo 112.3:

"...los recaudadores, si el deudor no facilita su actuación relacionando los bienes de su propiedad, reclamarán de los encargados de los Registros públicos y corporaciones oficiales todos los datos que sean precisos, que obligatoriamente han de serles facilitados".

Con lo cual, los recaudadores se dirigían al deudor, pero en el supuesto que éste último no diera la debida respuesta a la solicitud que se le hiciera, se ocurría de manera subsidiaria –"*...si el deudor no facilita su actuación...*"– a las corporaciones oficiales o bien a determinados profesionales.

La Ley 14/1.985 de 29 de mayo (B.O.E. 30-5-1.985), sobre régimen fiscal de determinado activos financieros (Aranzadi, R.C.L. 1.985\1.238), en su disposición adicional 1º.3, señalaba que se encontraban obligados a facilitar los movimientos de cuentas corrientes, depósitos de ahorro y a plazo, cuentas de préstamo y crédito y demás operaciones activas y pasivas de cualquier contribuyente, por parte de los Bancos, Cajas de Ahorro, Cooperativas de Crédito y cuantas personas físicas o jurídicas que se dedicasen al tráfico bancario o crediticio, cuando existiese requerimiento de la Administración Tributaria.

Por su parte, el artículo 25.1 del Real Decreto 2.027/1.985, de 23 de octubre (B.O.E., 31-10-1.985, Aranzadi, R.C.L. 1.985\2.602), que desarrolló la Ley 14/1.985, de 29 de mayo, al regular el procedimiento de los requerimientos de obtención de información dirigido a las entidades bancarias y crediticias, los cuales se llevarían a

cabo mediante las actuaciones de información de la Inspección de los Tributos, consideraba además que los mismos podían ser hechos a través de "...los demás requerimientos de la Administración Tributaria...", dentro de los cuales cabe considerar incluidos a los órganos de recaudación como formando parte de la Administración Tributaria, con competencia para llevar a cabo los requerimientos de información.

Posteriormente, el Real Decreto 1.327/1.986, de 13 de junio (B.O.E 2-7-1.986), sobre recaudación ejecutiva de los derechos económicos de la Hacienda pública (Aranzadi, R.C.L. 1.986\2.146), en su artículo 3º consideraba:

"...de conformidad con lo previsto en el artículo 111 de la Ley General Tributaria y disposición adicional primera, apartado 3º, de la Ley 14/1.985, de 19 de mayo, los órganos de gestión recaudatoria ejecutiva –subrayado nuestro– del Ministerio de Economía y Hacienda podrán recabar de los Bancos, Cajas de Ahorro, Cooperativas de Crédito y cuantas personas físicas o jurídicas se dediquen al tráfico bancario o crediticio, información relativa a la existencia, saldos y disponibilidad de cuentas corrientes, libretas de ahorro, depósitos a la vista, a plazos, de valores o sobre cualquier clase de activos a favor de las personas físicas o jurídicas que figuren como deudoras en certificaciones de descubierto por débitos tributarios al Estado o sus organismos autónomos".

De la disposición normativa anterior se desprende el establecimiento de la competencia de los órganos administrativos de recaudación para realizar los respectivos requerimientos de datos con trascendencia para la recaudación.

Recaían sobre las entidades bancarias y crediticias, el deber de suministrar información tributaria sobre terceros, lo cual, debían hacerlo en cumplimiento del requerimiento que les hicieren los órganos de gestión recaudatoria ejecutiva. No obstante, se han de hacer dos observaciones al respecto:

- 1.) La base legal sobre la que se apoya el Decreto antes transcrito, para otorgarle a los órganos de gestión recaudadora competencia para efectuar requerimientos no se ajusta plenamente, ya que el mismo hace referencia, por una parte al artículo 111 de la L.G.T., pero hay que hacer notar que la competencia para ejercer las potestades que el mismo otorga, corresponde de conformidad con el artículo 140.d) de la misma L.G.T. a la Inspección de los Tributos y no a los órganos de recaudación, y,
- 2.) De conformidad con la disposición adicional 1º.3. de la Ley 14/1.985, de 29 de mayo, se ha de entender que cuando se habla de los "...requerimientos de la Administración Tributaria a facilitar los movimientos de cuentas...", hay que incluir como formando parte de la Administración Tributaria a los órganos de recaudación.

Por otra parte, la Ley 33/1.987, de 23 de diciembre (B.O.E. 24-12-1.987), de Presupuestos del Estado que los aprueba para 1.988 (Aranzadi, R.C.L. 1.987\2.660), su artículo 110 llevó a cabo una nueva redacción del artículo 111.1 de la Ley General Tributaria, agregándole el literal "c)", quedando dicha redacción como sigue: "*Las personas o Entidades depositarias de dinero en efectivo o en cuentas, valores u otros bienes de deudores a la Hacienda Pública en período ejecutivo, están obligadas a informar a los órganos y agentes de recaudación ejecutiva –subrayado nuestro– y a cumplir los requerimientos que les sean hechos por los mismos en el ejercicio de sus funciones legales*".

La anterior disposición legal otorga facultad expresa a los órganos y agentes de recaudación para hacer requerimientos de información a las personas o Entidades, con lo cual se amplía el círculo de obligados, lo que viene a estar corroborado por el artículo 133 de la misma L.G.T., cuando señala:

"Los órganos de recaudación podrán comprobar e investigar la existencia y situación de los bienes o derechos de los obligados al pago de una deuda tributaria, para asegurar o efectuar su cobro, y ostentarán cuantas facultades reconocen a la Administración tributaria los artículos 111 a 112 de esta ley, con los requisitos allí establecidos...".

El Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 1.684/1.990, de 20 de diciembre (B.O.E. 3-1-1.991, Aranzadi, R.C.L. 1.991\6)), en su artículo 113, desarrolla el precepto legal contenido en la L.G.T., siendo el procedimiento establecido en la obtención de información para el embargo, salvo algunas particularidades, semejante al artículo 12 y 37 del R.G.I.T. referidos a las actuaciones de obtención de información.

6.2. PROCEDIMIENTO

A) PRESUPUESTOS

De conformidad con lo señalado por el Reglamento General de Recaudación aprobado mediante el Real Decreto 1.684/1.990, de 20 de diciembre, en su artículo 113.1 exige como presupuesto del requerimiento, el que se haya dictado con anterioridad "*...la providencia de embargo,...*".

Hemos de concluir que esto es así, dado que nos encontramos en presencia del período de recaudación ejecutiva, con deudas tributarias que ya han sido liquidadas y que la Administración intenta cobrar debido a que no se han hecho efectivas mediante el cumplimiento voluntario, con lo cual, la Administración necesita identificar los bienes del deudor para proceder a su ejecución, pero para esto ha de

utilizar los datos, informes o antecedentes con trascendencia para la recaudación que obtendrá a través del respectivo requerimiento de información.

B) DEL REQUERIMIENTO. OBJETO

El requerimiento tiene por objeto la obtención de datos, informes o antecedentes que tengan trascendencia tributaria para la recaudación de los tributos, que los mismos se encuentran en poder de toda persona natural o jurídica, pública o privada, deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con deudores a la Hacienda Pública en período ejecutivo.

La información con trascendencia tributaria para la recaudación contemplada en el artículo 113 del R.G.R., constituye un conjunto de supuestos similares a los previstos en el artículo 111 y 112 de la L.G.T, pero que no van dirigido a la investigación y comprobación de la situación tributaria del sujeto pasivo, sino con el fin de obtener información de bienes del deudor sobre los cuales los órganos de recaudación han de realizar su pretensión.

Podemos concluir señalando que para los órganos de recaudación, el cumplimiento de los deberes de información con trascendencia recaudatoria le permite localizar e individualizar los posibles bienes del deudor que se destinen a su ejecución.

C) AUTORIZACIÓN DEL REQUERIMIENTO

Cuando los agentes de recaudación dirijan requerimiento para la obtención de información con trascendencia recaudatoria a los Bancos, Cajas de Ahorro y cuantas personas físicas o jurídicas se dediquen al tráfico bancario o crediticio, sobre los movimientos de cuentas y demás operaciones activas y pasivas, será necesario la previa autorización del Director del Departamento de Recaudación o, en su caso, del Delegado de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Fuera de estos supuestos, los órganos y agentes de recaudación no podrán dirigir directamente requerimiento de obtención de información a las personas o entidades obligadas.

D) MODO DE OBTENER LA INFORMACIÓN Y PLAZOS PARA SU APORTACIÓN

Los órganos y agentes de recaudación deberán empezar a recopilar la información sobre los bienes del deudor, acudiendo en principio a la información que posean en sus Delegaciones de Hacienda; las que reciban en cumplimiento de los deberes de información con carácter general establecida en las distintas normas jurídicas; así como las que obtenga acudiendo a los registros públicos. Si la

búsqueda de información efectuada no es suficiente como para concretar e individualizar los bienes del deudor y llevar a cabo la ejecución, se ha de acudir a la solicitud de información individualizada mediante los requerimientos respectivos.

Los agentes de recaudación en el ejercicio de sus funciones de obtención de información tributaria con relevancia para la recaudación, la llevarán a cabo mediante su presentación cerca del obligado a aportarla o pueden concederle un plazo para su cumplimiento.

Dispone el artículo 113.4 del R.G.R. que los datos e información que el obligado ha de aportar a la Administración lo tiene que hacer, bien en el mismo momento de la presentación del requerimiento de obtención de información por los agentes de recaudación, o bien concediéndole un plazo de hasta diez días para su cumplimiento, cuando pueda suponer para el obligado dificultades operativas, debido al número de peticiones presentadas por el órgano de recaudación.

Otros requisitos que si bien se encuentran contenidos en las actuaciones inspectoras de información referidas a movimientos de cuentas bancarias, y no son de aplicación por parte del Reglamento de Recaudación, vendrían a esta dados por la notificación previa al deudor, pero la misma no se lleva a cabo con el fin de evitar que se produzca el alzamiento de bienes.

Se ha de señalar que opera una disminución en el plazo otorgado para el cumplimiento de los deberes de información en el procedimiento de recaudación respecto de los plazos acordados para el procedimiento inspector, ya que en éste último, el plazo concedido a los obligados para aportar la información a través del requerimiento no ha de ser inferior a diez días y será de quince días cuando se refiera a requerimientos de obtención de información de personas o Entidades dedicadas al tráfico bancario o crediticio –artículos 37 y 38 del R.G.I.T.–.

E) EL CONTENIDO DEL REQUERIMIENTO

El Reglamento General de Recaudación, a diferencia de lo pautado en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, no menciona en su artículo 113.5 que el requerimiento deba precisar entre otros:

- a) El alcance de los mismos en cuanto al período de tiempo a que se refieren;
- b) Los sujetos pasivos afectados;
- c) Si se ha de precisar o no las cuentas u operaciones objeto de investigación.

No obstante, cabe interpretar que sí es necesario la inclusión de todos esos requisitos si nos atenemos a lo establecido por el artículo 111.3 de la L.G.T., cuando señala: *"Los requerimientos individualizados deberán precisar los datos identificativos del cheque u orden de pago de que se trate, o bien las operaciones objeto de investigación, los obligados tributarios afectados y el período de tiempo a que se refieren"*.

7. LA OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN EN CASO DE QUE OBRE EN PODER DE LAS ENTIDADES PÚBLICAS

7.1 INTRODUCCIÓN

La coexistencia de la Administración del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las de las Entidades Locales, supone una múltiple y compleja realidad que hace necesario la existencia de una fluida relación entre ellas, en donde la cooperación resulta ser un principio activo indispensable para su buen funcionamiento.

Las Administraciones realizan un importante volumen de operaciones económicas que se traducen en fuentes de ingresos para el sector privado de la economía, lo cual no resulta ajeno al ámbito de la Administración tributaria, siendo, por tanto, de trascendental importancia para la investigación y comprobación tributaria, la información que pueda aportar estos sectores para la Hacienda Pública.

Sirve al objeto de lograr una mayor eficacia en la gestión tributaria, el poder obtener esa multiplicidad de datos, informes o antecedentes con trascendencia fiscal, que se desprenda de tales actividades económicas llevadas a cabo por dichas administraciones, lo que redundará en la buena ejecución de sus fines.

Aunque el artículo 112 de la L.G.T. se nos presenta un tanto reiterativo del artículo 111, aquél precisa de manera más concreta qué funcionarios y entes públicos en razón de su función o cargo, vienen obligados a proporcionar información con trascendencia tributaria, bien mediante disposiciones de carácter general, o bien a través de requerimientos hechos por la Administración con carácter individualizado,

así como también, se les impone a los mismos el cumplimiento del deber de prestar "...apoyo, concurso, auxilio y protección..." para el ejercicio de las funciones encomendadas a la Administración tributaria, además, participando "...en la gestión o exacción de los tributos mediante las advertencias, repercusiones y retenciones, documentales o pecuniarias, de acuerdo con lo previsto en las leyes o normas reglamentarias vigentes".

Por tanto, el artículo 112 de la L.G.T. presenta un deber de colaboración de contenido mucho más amplio que el que se encuentra regulado por el artículo 111 de la misma L.G.T. Los mismos son coincidentes cuando ambos se refieren al suministro de datos o antecedentes con trascendencia tributaria a la Administración financiera como deberes de colaboración, pero en el caso del artículo 112, este deber de colaboración es mucho más extenso y va más allá de la aportación de datos e información, asumiendo todas estas Entidades públicas un papel activo como órganos auxiliares de la Administración en la gestión tributaria.

Deberes estos que han de cumplir las autoridades públicas, los jefes de oficinas civiles o militares del Estado, los organismos autónomos, cámaras y corporaciones, colegios y asociaciones profesionales, los partidos políticos, sindicatos y asociaciones empresariales, los juzgados y tribunales y demás entidades públicas, llamados a facilitar de oficio o a requerimiento de la Administración tributaria la información con trascendencia tributaria que posean, con la salvedad hecha respecto de los Juzgados y Tribunales, en donde se ha de respetar en éstos últimos el secreto de las diligencias sumariales.

7.2. SUMINISTRO CON CARÁCTER GENERAL

Estos deberes se encuentran contemplados mediante el Real Decreto 2.027/1.995, de 22 de diciembre (B.O.E. 27-12-1.995), que regula la declaración anual de operaciones con terceras personas (Aranzadi, R.C.L. 1.995\3.478), y que viene a integrar en un único texto normativo reglamentario las obligaciones de declaración anual de operaciones con terceras personas respecto de los empresarios y profesionales y las relativas a las entidades públicas, en derogación del Real Decreto 2.529/1.986, de 5 de diciembre (B.O.E. 12-12-1.986), de declaración anual de empresarios o profesionales sobre sus operaciones con terceras personas (Aranzadi, R.C.L. 1.986\3.727), así como el Real Decreto 1.550/1.987, de 18 de diciembre (B.O.E. 19-12-1.987), por el que se extiende a las Entidades públicas, el deber de declarar anualmente sus operaciones con terceras personas (Aranzadi, R.C.L. 1.987\2.640), constituyéndose de este modo en un desarrollo reglamentario

parcial de las obligaciones de suministro de información derivadas de los artículos 111 y 112 de la Ley General Tributaria.

7.3. REQUERIMIENTOS

Los requerimientos concretos que se lleven a cabo se regirán por la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (B.O.E. 27-11-1.992, Aranzadi, R.C.L. 1.992\2.512), así como por las demás normas especiales dictadas para tal fin.

La Ley 30/1.992, de 26 de noviembre, de R.J.A.P y P.A.C., que regula las relaciones entre las distintas esferas de la Administración Pública, las cuales en el desarrollo de sus actividades, así como en sus relaciones recíprocas están llamadas a cooperar entre ellas, proporcionando cuantos datos, documentos o medios probatorios se hallen a su disposición, en cumplimiento de lo pautado en su artículo 4º.1.c) han de *"Facilitar a las otras Administraciones la información que precisen sobre la actividad que desarrollen en el ejercicio de sus propias competencias"*.

Por su parte, cuando la comunicación de información se lleve a cabo entre una misma Administración, el artículo 19 de la misma ley nos señala que *"La comunicación entre los órganos administrativos pertenecientes a una misma Administración Pública se efectuará siempre directamente, sin traslados ni reproducciones a través de órganos intermedio"*.

La Ley 12/1.989, de 9 de mayo (B.O.E. 11-5-1.989), de la Función Estadística Pública (Aranzadi, R.C.L. 1.989\1.051), hace remisión a la Ley General Tributaria con respecto a los datos tributarios que obren en su poder, en tal sentido nos dice en su artículo 10.4 que *"En cuanto a los datos de naturaleza tributaria, se estará a lo dispuesto en la legislación específica reguladora de la materia"*. En este sentido, la Ley General Tributaria cuando en su artículo 111.4.b) garantiza *"El secreto de los datos que se hayan suministrado a la Administración para una finalidad exclusivamente estadística"*, con lo cual, se establece una excepción a los requerimientos de información que se les haga a las Entidades Públicas, como es aquella información que obren en poder del Instituto Nacional de Estadística y otras entidades con análoga misión.

8. CONCLUSIONES:

1.) La potestad de información tributaria sobre terceros en el Ordenamiento Jurídico español es de vieja data. Ya el Reglamento de Inspección aprobado por la

Real Orden de 13 de julio de 1.926, permitía a los inspectores dirigirse a los funcionarios del sector público para llevar a cabo la obtención de datos sobre terceros. Con posterioridad diversas normas vinieron a establecer deberes de información referida a determinadas materias, pero no es sino hasta la Ley de 20 de diciembre de 1.952 la que estableció con carácter general la potestad de información tributaria sobre terceros, la que se encuentra en la actualidad plasmada en los artículos 111 y 112 de la Ley General Tributaria.

2.) Constituyen requisitos para el ejercicio de la potestad de obtención de información tributaria los siguientes:

- a) Que los datos, informes o antecedentes que se quieran recabar han de tener relevancia y/o trascendencia desde el punto de vista tributario;
- b) Que la obtención de los mismos de forma directa del sujeto pasivo sea inadmisibile, o bien resulte inoperante dicha actuación;
- c) Que los datos, informes o antecedentes se han de encontrar en posesión del tercero requerido, y por último,
- d) Que el sujeto pasivo no haya aportado ya la información en cumplimiento de sus deberes con la Administración.

3.) Aun cuando el procedimiento inspector no se haya iniciado, la Administración puede solicitar la información tributaria que crea pertinente, en tanto en cuanto la misma tenga una relevancia fiscal actual y que pueda ser aplicable a una investigación que se lleve a cabo. Esta trascendencia tributaria del mismo modo cobra importancia en la obtención de datos referidos a los bienes del deudor, cuando los órganos de recaudación, una vez dictada la providencia de embargo, necesiten hacerse a ellos para su realización forzosa.

4) Si la persona a quien la Administración tributaria dirige un requerimiento de información con carácter individualizado, no se encuentra obligada a conservar los datos, informes o antecedentes que le requieran, en el supuesto de que aporte información imprecisa a la Administración en cumplimiento del requerimiento, no será objeto de sanción alguna por tales imprecisiones.

5) Podemos afirmar que la existencia de un adecuado plan de inspección en general y de obtención de información en particular constituye la garantía de una eficiente actuación inspectora tanto de investigación como de comprobación tributaria. No obstante, debe existir un control posterior en el ejercicio de las actuaciones de inspección como en las de información trazados en los planes de inspección, para evitar de este modo que la falta de una adecuada planificación conlleve en la práctica a atentar contra principios consagrados en la Constitución.

El plan de inspección se ha de proyectar por igual a las distintas fuentes generadoras de renta³⁶¹, sean estas procedentes del trabajo personal, del capital mobiliario, de actividades profesionales o empresariales, así como de cualesquier otro tipo, evitando hacer discriminaciones en la posesión de información. No obstante, actuando sobre la base de los resultados estadísticos de los planes de inspección, se pueden excluir de los mismos ciertas fuentes generadoras de rentas, las cuales suelen estar más controladas, como es el caso de las procedentes del trabajo personal, para dirigir la inspección a otras cuyo control resulta más complejo, dentro de las cuales tenemos a las actividades profesionales, lo que vendría a redundar en una mejor lucha contra el fraude fiscal.

6) La Administración Tributaria puede optar por distintas formas de manera discrecional para obtener los datos o antecedentes referidos a movimientos de cuentas u operaciones bancarias, esto es, que la persona o Entidad aporte la información objeto del requerimiento mediante la correspondiente certificación, o bien personándose los órganos de la Administración tributaria en la oficina, despacho o domicilio de los mismos para examinar directamente los documentos que sean necesarios. Ahora bien, las actuaciones que se desarrollen de manera inmediata y sin requerimiento previo, deben ir dirigidas a examinar aquellos documentos que en todo caso han de estar a disposición de la Inspección.

7) La Inspección de los Tributos dirigirá requerimientos individualizados, esto es, destinados a una persona concreta y determinada para que aporte datos o antecedentes sobre terceros que tenga en su poder, pero esta concreción no significa que no pueda estar dirigido el requerimiento para que facilite datos, informes o antecedentes sobre una pluralidad de personas o entidades con las que el requerido ha mantenido relaciones económicas o financieras y que haya que suministrar a la Administración.

8) El sujeto pasivo sobre quien se proyecta la trascendencia fiscal de los datos requeridos a una persona distinta de él, no está legitimado para impugnar el requerimiento, pero sí puede hacerlo el sujeto requerido.

Los tribunales se muestran reticentes a acordar la suspensión frente al alegato esgrimido por la persona requerida de que el cumplimiento del acto administrativo de requerimiento de suministro de información les cause un perjuicio irreparable, ya que frente al alegato de causar un daño irreparable al sujeto requerido, se opone el interés general, cuando existan sospechas de estar frente a un fraude tributario, con

³⁶¹ López Martínez, J.: *Los deberes de información tributaria*, ob. cit., pág. 243.

lo cual, se impone el interés público general frente al interés particular del sujeto requerido.

9) En principio, los órganos de la Inspección pueden solicitar información a las entidades bancaria y crediticias, no obstante, cuando la Inspección de los Tributos en sus actuaciones de obtención de información persigan el conocimiento de los movimientos de las cuentas u operaciones bancarias que los obligados tributarios tengan en dichas Entidades, se requerirá la autorización previa, bien del Director del Departamento o, en su caso, del Delegado competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, lo que viene a constituir un límite a las actuaciones de la potestad de información tributaria que tiene la Administración.

10) En el procedimiento recaudador, el deber de información deberá cumplirse en el mismo momento de la presentación del requerimiento, esto es, se ha de aportar directamente. Dicho requerimiento se puede proponer sin que lo autorice el Director del Departamento de Recaudación, salvo si se trata de requerimientos dirigidos a la obtención de información referida a movimientos de cuentas bancarias, que tendrán que ser autorizadas por el Director del Departamento de Recaudación o, por el Delegado de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Con lo cual, lo que se busca es una mayor rapidez y agilidad en el procedimiento de obtención de información en vía de apremio; ya que lo importante es poder dar con los bienes del deudor y asegurarlos para su debida realización.

CAPÍTULO VI
RÉGIMEN DE INFRACCIONES Y SANCIONES CON OCASIÓN DEL
INCUMPLIMIENTO DE LOS DEBERES DE INFORMACIÓN
TRIBUTARIA

1. LAS INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS. CARÁCTER Y NATURALEZA DE LAS MISMAS

El Derecho de manera general suele manifestar una reacción en el supuesto de que se cometa una infracción o, el incumplimiento de algunos de sus mandatos contenidos en sus normas jurídicas. Esta reacción se encuentra prevista en su mismo ordenamiento, y tiene por finalidad el restablecer y salvaguardar el orden social determinado y querido por él.

La reacción del ordenamiento jurídico viene a ser de distinta índole, según sea cada supuesto de infracción o incumplimiento, y de la naturaleza del bien lesionado. En este sentido tenemos los ilícitos penales o criminales y los ilícitos civiles, que vienen dados de acuerdo al carácter represivo previsto para cada caso contemplado en la norma jurídica.

La reacción contemplada en el Ordenamiento jurídico puede ser según señala Ferreiro Lapatza³⁶², de dos clases:

- a) Cuando el ordenamiento procede a reparar un daño patrimonial, esto es, lleva a reponer el patrimonio del afectado en las mismas condiciones en que se encontraba antes del daño, como si nunca hubiese existido el acto provocador del mismo, constituyendo en este caso una reacción del ordenamiento ante un ilícito civil y;
- b) Cuando la reacción del ordenamiento es la de imponer una sanción penal al infractor, la cual persigue un fin distinto al anterior, esto es, castigar al infractor así como intimidar a quienes pretendan imitarlo en su acción. En este caso el ordenamiento se encuentra frente a un ilícito penal.

Podemos señalar en este sentido que si el legislador considera que se tiene que procurar una indemnización a cargo de quien ha causado un daño, es decir, cuando se infringe el derecho de un sujeto determinado, nos encontramos en presencia de una infracción de tipo civil y, será una infracción de tipo penal, cuando la violación afecte al derecho objetivo, al ordenamiento jurídico en cuanto tal. En este supuesto, el legislador ordenará una sanción penal, cuya finalidad no es ya de carácter indemnizatorio, sino represivo, la misma viene a procurar que el sujeto desista de su propósito así como también infligirle un castigo³⁶³.

³⁶² Ferreiro Lapatza, *Curso de derecho financiero español*, 22° ed., ob. cit., pág. 117. En este mismo sentido se expresa Pérez Royo, F.: *Infracciones y sanciones tributarias*, ed. Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, Madrid, 1.972, pág. 21-22.

³⁶³ Ver a Eserverri Martínez, E. y López Martínez, J.: en *Temas prácticos de Derecho Financiero*, ob. cit., pág. 709 y ss.

Ahora bien, hay que hacer notar que el legislador puede adoptar frente a una determinada conducta del sujeto infractor los dos tipos de sanciones de manera conjunta, ya que, si bien se han violentado derechos subjetivos, los mismos son de tal magnitud que el ordenamiento se siente afectado por tratarse de conductas consideradas peligrosas para la comunidad, siendo sometido el sujeto infractor a la vez a una sanción tanto de tipo civil como penal.

Tratar de encuadrar las infracciones tributarias dentro de alguna de las categorías antes mencionadas sólo se ha de hacer con base al derecho positivo. La consideración de las infracciones tributarias como verdaderos delitos en unos casos y, en otros, por el contrario, como simples ilícitos administrativos, no es sino producto de las soluciones que los diferentes ordenamientos jurídicos han acogido en orden a la represión del fraude fiscal.

Siguiendo a Sainz de Bujanda y Alonso González³⁶⁴, desde el punto de vista formal se pueden distinguir las infracciones y sanciones tributarias de las figuras penales:

- a) Las infracciones y sanciones tributarias son conocidas por la Administración, que está llamada a aplicar directamente las sanciones correspondientes;
- b) En las infracciones y sanciones penales, la competencia para juzgar dichos delitos y aplicar las penas a que den lugar corre a cargo de manera exclusiva en los Tribunales judiciales.

Por tanto, podemos concluir al respecto que, el criterio de distinción lo constituye el órgano que conoce y aplica tales infracciones y sanciones, correspondiendo en consecuencia, las penales a los órganos judiciales y las administrativas a los órganos administrativos³⁶⁵.

No es infrecuente que el Estado se aparte de la regla antes descrita, esto es, que le atribuya a los órganos de la Administración, la competencia para imponer sanciones de carácter penal, dando lugar con ello a la existencia de un derecho penal aplicado por la administración para el caso de las infracciones y sanciones administrativas.

Los autores que han estudiado el tema de las infracciones tributarias reconocen en su mayoría que las mismas son asimilables a la categoría de

³⁶⁴ Sainz de Bujanda, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*, ob. cit. pág. 361; Alonso González, L. M.: *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, ob. cit. pág. 206.

³⁶⁵ Ver a Ferreiro Lapatza, *Curso de derecho financiero español*, 22º ed., ob. cit., pág. 118 y 119. También Pérez Royo, F.: *Infracciones y sanciones tributarias*, ob. cit., pág. 18

infracciones administrativas, pero que sin embargo dentro del grupo de ilícitos administrativos existentes, hay que a su vez distinguir las infracciones tributarias de las medidas disciplinarias y las llamadas gubernativas, las cuales se encuentran sometidas a principios diferentes³⁶⁶.

En el campo del Derecho Tributario, el incumplimiento o transgresión de una norma jurídica tributaria, si la misma conlleva la violación de un derecho subjetivo de crédito, cuyo titular es la Administración tributaria, provoca una respuesta, una reacción del ordenamiento jurídico, que puede consistir en la condena del sujeto infractor para que lleve a cabo el debido resarcimiento del daño causado, o bien, en la aplicación con carácter simplemente represivo de una sanción.

Por tanto, las normas jurídicas que establecen los tributos contienen las oportunas reacciones tanto de tipo civil como penal contra aquellos que las infrinjan, señalando las oportunas sanciones o penas a aplicar en cada caso. Un carácter claramente indemnizatorio como reacción ante un ilícito civil es el que encontramos en los intereses de demora o bien en el recargo de apremio, los cuales vienen a tener como objetivo, reparar el daño patrimonial causado a la Hacienda Pública, mientras que un carácter claramente punitivo lo tienen las sanciones.

En principio, es cada ordenamiento jurídico positivo el que ha de decidir cuando estamos ante un ilícito civil o ante un ilícito penal –penal propiamente dicho, o penal administrativo– sin que sea discutible que un mismo hecho constituya un doble ilícito, como resulta ser el incumplimiento por parte del deudor en el pago de la deuda tributaria, pues, por una parte, cabe condenar al pago de una sanción con carácter indemnizatorio y, por otra, cabe tipificar –y aquí estaríamos propiamente frente a una infracción de carácter tributario³⁶⁷– ciertas conductas infractoras de normas tributarias como presupuestos de sanciones de carácter represivo en sentido material. Estas infracciones tributarias en sentido estricto están caracterizadas por la existencia de punibilidad, y en ellas se ha de suponer que puede coexistir en cierto modo la tipicidad, pero sin llegar a confundirse.

Las infracciones tributarias cuentan con la tipicidad como un elemento característico suyo. Lo anterior se puede desprender del contenido del artículo 77.1

³⁶⁶ Pérez Royo, F.: *Infracciones y sanciones tributarias*, ob. cit., pág. 19.

³⁶⁷ Nos dice Pérez Royo que "La infracción tributaria, en sentido estricto, está constituida no por la violación de cualquier norma del ordenamiento tributario, sino únicamente por aquellas conductas (acciones u omisiones) para las cuales el ordenamiento tiene prevista una reacción de carácter represivo. Quedan fuera, por consiguiente, no sólo los supuestos en los que la reacción se concreta en una sanción de naturaleza civil (o indemnizatoria), sino también aquellos otros casos en los que la reacción del ordenamiento manifiesta una finalidad de

de la Ley General Tributaria, cuando señala que "*Son infracciones tributarias las acciones y omisiones tipificadas y sancionadas en las leyes...*". No obstante, aún cuando dicho artículo no menciona la punibilidad, –que constituye la aplicación de una sanción en sentido estricto– la misma se desprende del contenido de los artículos dedicados a las infracciones y sanciones tributarias como un elemento esencial a ellas.

La Ley General Tributaria contempla una serie de sanciones que tienen una clara finalidad represiva para castigar a los que incurran en los supuestos de hecho constitutivos de infracciones. Los preceptos que regulan las infracciones tributarias son preceptos de carácter punitivo, que llegan a ser semejantes a los que regulan las infracciones penales.

Podemos decir en este sentido siguiendo a Ferreiro Lapatza³⁶⁸, que las infracciones y sanciones tributarias constituyen ilícitos de naturaleza análogas a las infracciones y sanciones penales, ya que en ambos casos el legislador califica de igual forma la conducta ilícita, haciéndola merecedora de una sanción penal, cuyo fin es el castigo y la intimidación, o que la misma sea disuasoria para quienes quieran seguir dicha conducta, claro está con la salvedad que hay que hacer respecto a ambas desde el punto de vista formal –derivadas de la competencia del órgano para conocer de las mismas, conforme al cual, las infracciones cuyo conocimiento se reserva al Poder judicial son penales y, las atribuidas a la Administración son de carácter administrativas– sin que se distingan en lo sustancial.

Las consecuencias que se derivan de esta igualdad sustancial entre las infracciones y sanciones tributarias y las figuras penales, vienen a tener importancia no sólo desde el punto de vista teórico sino también desde el punto de vista práctico, ya que, se han de tener en cuenta los principios jurídicos penales propios de esta rama del derecho, tales como el principio de la ley más favorable, principio de interpretación restrictiva etc., en la oportunidad de la aplicación de las normas que rigen las instituciones relativas a las infracciones y sanciones tributarias³⁶⁹.

garantía (en sentido amplio) o de aseguramiento de la deuda tributaria", en *Infracciones y sanciones tributarias*, ob. cit. pág. 24.

³⁶⁸ Ferreiro Lapatza, *Curso de derecho financiero español*, 22º ed., ob. cit., pág. 118.

³⁶⁹ Para Pérez Royo, F., "...la calificación de las infracciones y sanciones tributarias como instituciones sustancialmente penales traen consigo la consecuencia de que en la aplicación de las normas que rigen dichas instituciones deben ser tenidos en cuenta los principios propios de la aplicación de las normas penales...La doctrina que admite la identidad sustancial entre las infracciones y sanciones tributarias y las figuras penales postula igualmente la aplicación de los principios jurídico-penales a la materia del derecho sancionador tributario", en *Infracciones y sanciones tributarias*, ob. cit., pág. 27.

No obstante, tanto las infracciones y sanciones administrativas como las penales se han apartado unas de otras en cuanto al régimen jurídico aplicables a ellas.

Las infracciones y sanciones administrativas en el ordenamiento español se han caracterizado en cuanto a su régimen jurídico, y en esto seguiremos a Ferreiro Lapatza³⁷⁰, por los siguientes aspectos:

- a) Las autoridades administrativas, directamente o bien a través de la instrucción de un expediente administrativo, así como los Tribunales administrativos competentes, son los llamados a imponer las sanciones correspondientes. La jurisprudencia ha admitido unas veces y rechazado otras la aplicación subsidiaria de los principios de Derecho Penal al Derecho Administrativo sancionador³⁷¹;
- b) Los actos administrativos sancionatorios son impugnables ante los Tribunales contencioso-administrativos, siendo los Tribunales penales ajenos a dicha fiscalización respecto a esos mismos tipos de actos administrativos;
- c) La potestad sancionadora administrativa como la penal común pueden actuar de manera independiente sobre los mismos hechos, sin que exista vinculación alguna sobre los pronunciamientos que las mismas hagan.

³⁷⁰ Ferreiro Lapatza, *Curso de derecho financiero español*, 22º ed., ob. cit., pág. 119.

³⁷¹ No obstante, su naturaleza y carácter, el régimen de infracciones y sanciones se inspiran en principios que en opinión de Delgado Pacheco, vienen inducidos por la misma jurisprudencia del Tribunal Constitucional, cuando se inclina por reconocer los principios que rigen las garantías constitucionales en el ámbito penal como metodología aplicable al derecho tributario sancionador, en "Las circunstancias excluyentes de responsabilidad derivadas en las infracciones tributarias", *Revista Gaceta Fiscal*, núm. 36, 1.986, pág. 89 y ss. Este señalamiento ha sido efectuado por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 18/1.981, del 8 de junio (Aranzadi, R.T.C. 1.981\18), no sin ciertos matices diferenciadores al considerar que "...ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal y como refleja la propia constitución y una muy reiterada jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo...", lo que a su vez se ha visto reflejado en Sentencia dictada por éste último, de fecha de 26 de marzo de 1.986 (Aranzadi, R.J. 1.986\1.160), cuando considera que "...conviene recordar que esta sala viene diciendo,...que el fundamento de la potestad sancionadora de la Administración pública, ha de acomodarse al esquema de nuestro sistema penal, como reconoce implícitamente la Constitución...".

Lo anterior ha sido confirmado una vez más por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 76/1.990 de 26 de abril, Fundamento Jurídico 4º (Aranzadi, R.T.C. 1.990\76), no sin antes señalar que "...la recepción de los principios constitucionales del orden penal por el Derecho administrativo sancionador no puede hacerse mecánicamente sin matices, esto es, sin ponderar los aspectos que diferencian a uno y otro sector del ordenamiento jurídico", con lo cual, en aras de la protección de las garantías previstas en la Constitución, se han de aplicar a la actividad sancionadora de la Administración los principios inspiradores del derecho penal.

Ver además el pronunciamiento efectuado por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 26 de marzo de 1.986, Aranzadi, R.J. 1.986\1.160.

Podemos decir que los poderes con que se ha dotado a la Administración para imponer sanciones, el mismo viene dado con el fin de auxiliar en su tarea a la Administración de Justicia en el combate de delitos considerados de menor gravedad, logrando una mayor eficacia del aparato represivo del Estado.

2. LOS DEBERES DE INFORMACIÓN. INFRACCIONES TRIBUTARIAS EN LAS QUE SE INCURRE EN RAZÓN DE SU INCUMPLIMIENTO

2.1. INTRODUCCIÓN.

Como ya se ha indicado con anterioridad, las infracciones tributarias vienen a significar de manera general una transgresión de las disposiciones jurídicas tributarias, esto es, de las normas que señalan los tributos.

Todo ciudadano tiene frente a la Administración una situación de sujeción general, sujeción que es extensiva a los administrados como sujetos pasivos de obligaciones y deberes tributarios.

La Constitución española en su artículo 31.1 nos impone el deber como ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, lo que nos coloca en una situación de sujetos pasivos de deberes y obligaciones tributarias que han de llevarse a cabo en interés de toda la colectividad. Por tanto, los sujetos llamados a cumplir dichos deberes y obligaciones, y que se encuentran ocupando una situación pasiva en las relaciones tributarias, son los que, en el momento que dejan de hacerlo, incurren en infracciones tributarias.

Tales infracciones vienen a estar señaladas y limitadas por el derecho tributario, el que a su vez, indica los posibles sujetos pasivos personas físicas o jurídicas titulares de deberes u obligaciones impuestas por la norma tributaria, por ocupar una posición pasiva en las relaciones jurídico-tributarias³⁷².

La reforma de la Ley General Tributaria llevada a cabo por la Ley 10/1.985, de 26 de abril (B.O.E. 27-4-1.985, Aranzadi, R.C.L. 1.985\968) y completada por la modificación parcial de la misma L.G.T. producida por la Ley 25/1.995, de 20 de julio (B.O.E. 22-7-1.995, Aranzadi, R.C.L. 1.995\2.178), introdujo un número significativo de preceptos que se encuentran relacionados con los deberes de información tributaria sobre terceros y que viene siendo objeto de esta investigación, así como el desarrollo e intensificación del régimen de las infracciones y sanciones tributarias.

³⁷² Ferreiro Lapatza, *Curso de derecho financiero español*, ob. cit., pág. 460-461.

Es en el derecho tributario sancionador donde debemos buscar las normas jurídicas aplicables para la represión de las infracciones fiscales, cuyo estudio no deja de generar problemas tanto desde el punto de vista teórico como desde el punto de vista práctico dada la naturaleza y carácter de dichas disposiciones normativas.

Ahora bien, con respecto a las infracciones tributarias en las que se puede incurrir por el incumplimiento de los deberes de información, las mismas se encuentran señaladas en la Ley General Tributaria. Dichas transgresiones se encuentran tipificadas en el artículo 78.1 como infracciones simples³⁷³.

El artículo 77.1 de la L.G.T. nos indica lo que ha de entenderse por infracción tributaria, en tal sentido señala que "*Son infracciones tributarias las acciones u omisiones tipificadas y sancionadas en las leyes. Las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia*".

En torno a este artículo 77.1 de la L.G.T. se generó una polémica, al considerarse que en el mismo se consagraba un régimen de responsabilidad objetiva de las infracciones y sanciones tributarias que conlleva a la carencia de cualquier exigencia de voluntariedad o intencionalidad en las conductas sancionadas, transgrediéndose de este modo el principio conforme al cual no existe responsabilidad criminal sin culpa, dado que las sanciones tributarias participan de la misma naturaleza que las penales.

La anterior discusión fue zanjada por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 76/1.990, de 26 de abril (Aranzadi, S.T.C. 1.990\76), Fundamento Jurídico 4º cuando consideró que la falta de "...adjetivación de las acciones u omisiones constitutivas de infracciones tributarias...no puede llevar a la errónea conclusión de que se haya suprimido en la configuración del ilícito tributario el elemento subjetivo de la culpabilidad para sustituirlo por un sistema de responsabilidad objetiva o sin culpa...El propio art. 77.1 de la LGT dice, en su inciso segundo, que las infracciones tributarias son sancionables "*incluso a título de simple negligencia*", lo que con toda evidencia significa, de un lado, que el precepto está dando por supuesta la exigencia de culpabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave, y de otro, que, más allá de la simple negligencia, los hechos no pueden ser sancionados"³⁷⁴.

³⁷³ Ver a Eseverri Martínez, E. y López Martínez, J.: en *Temas prácticos de Derecho Financiero*, ob. cit. pág. 520.

³⁷⁴ Con anterioridad otras decisiones se habían pronunciado sobre el tema; en tal sentido tenemos la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 21 de octubre de 1.987, consideraba que en la interpretación de la disposición anterior -artículo 77 de la L.G.T.- le fuese aplicable el principio de culpabilidad, el cual tiene cabida en el ámbito del Derecho tributario sancionador; igualmente podemos ver la Sentencia del Tribunal Supremo, de 21 de septiembre de 1.987.

Ahora bien, de acuerdo con el precepto antes señalado, podemos afirmar que las actuaciones infractoras pueden llevarse a cabo mediante una conducta positiva o acción así como por una conducta negativa u omisión, siendo posible esta última, por considerarse que existe previamente en el sujeto pasivo la obligación de cumplir con unos deberes jurídicos que lo llevan a actuar de una manera determinada, y su conducta negligente es presupuesto suficiente para que se constituya en una infracción tributaria³⁷⁵.

La Ley 230/1.963, de 28 de diciembre, en su artículo 77.3. clasificaba las infracciones en:

- a) Simples infracciones,
- b) De omisión y,
- c) De defraudación.

La reforma de la Ley General Tributaria llevada a cabo por la Ley 10/1.985, de 26 de abril, de conformidad con los artículos 78.1 y 79 vienen a darle una nueva clasificación a las infracciones en sustitución de la normativa anterior, clasificándolas en:

- a) Infracciones simples y,
- b) Infracciones graves.

Esta clasificación se mantiene en los mismos términos en la redacción dada al Capítulo VII del Título II por la Ley 25/1.995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria³⁷⁶.

La clasificación legal llevada a cabo por la Ley General Tributaria en: a) infracciones simples y, b) infracciones graves, tiene su fundamento y antecedente según Pérez Royo³⁷⁷, en la clásica distinción que hace la doctrina en:

- a) Infracciones formales, que vienen a ser aquellas que no tienden a la producción de un perjuicio económico directo para la Hacienda Pública afectada, dado que la conducta constitutiva de la infracción no es apta en sí misma para producir dichos resultados;
- b) Infracciones materiales o sustanciales, en la que la conducta desplegada por el sujeto infractor, es apta en sí misma para producir un perjuicio económico directo a la Administración, como podría ser, la falta de pago de

³⁷⁵ Fernández Cuevas, A.: *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, Tomo II-A, Edersa, Madrid, 1.985, pág. 94. En este mismo sentido ver a Pérez Royo, F.: *Infracciones y sanciones tributarias*, ob. cit., pág. 51 y 100.

³⁷⁶ Ver a Eserverri Martínez, E. y López Martínez, J.: en *Temas prácticos de Derecho Financiero*, ob. cit., pág. 719 y ss.

la cuota tributaria, lo que conlleva a una reducción en la recaudación de los tributos.

La distinción entre infracciones formales e infracciones sustanciales o materiales según el citado autor favorece la clasificación de las mismas, así como también puede ser útil "...en relación a puntos concretos del régimen jurídico de una y otra clase de infracciones, ello no influye sobre la esencia de la infracción, que es la misma en uno y otro caso"; sin embargo continúa señalando Pérez Royo, dicha distinción "...no implica de manera directa una diferenciación en el juicio sobre la gravedad o peligrosidad del comportamiento. La gestión y, en última instancia, el rendimiento de un sistema tributario moderno puede resultar más gravemente afectado por una infracción meramente formal que por una evasión tributaria directa"³⁷⁸.

En este mismo sentido se expresa Sainz de Bujanda cuando señala que, "...la esencia de la infracción no cambia por la circunstancia de que las normas violadas con ella sean las que establecen obligaciones de pago o deberes de colaboración. Se trata en ambas hipótesis, de transgresiones jurídicas lesivas de bienes protegidos, tipificados por el ordenamiento y sancionadas..."³⁷⁹.

Las infracciones tributarias simples son definidas legalmente por el artículo 78.1 de la L.G.T. como "...el incumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios exigidos a cualquier persona, sea o no sujeto pasivo, por razón de la gestión de los tributos, cuando no constituyan infracciones graves y no operen como elemento de graduación de la sanción".

El anterior precepto define lo que se ha de entender por infracción simple, así como también en los literales a), b), c), d) y e) realiza una tipificación de las conductas que originan de manera particular este tipo de infracción, además de encontrarse en dicha norma un concepto residual en el sentido de que serán infracción simple todas aquellas conductas que no constituyan infracciones graves y no operen como elemento de graduación de la sanción, lo que en palabras de Ferreiro Lapatza, viene a estar concretado como "...una simple tautología: excluida las infracciones graves es infracción –simple– todo lo que es infracción o, lo que es lo mismo, todo incumplimiento de obligaciones y deberes tributarios"³⁸⁰.

³⁷⁷ Pérez Royo, F.: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, I.E.F. Madrid, 1.986, pág.317; así como también en *Infracciones y sanciones tributarias*, ob. cit., pág. 100.

³⁷⁸ Pérez Royo, F.: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, ob. cit., pág. 318.

³⁷⁹ Sainz de Bujanda, F.: *Sistema de Derecho financiero*, I, vol. Segundo, ob. cit., pág. 613.

³⁸⁰ Ferreiro Lapatza, *Curso de derecho financiero español*, ob. cit., pág. 466. Ver a Martín Queralt, J., y otros.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit., pág. 510 y ss; Pérez

No obstante, la misma Ley General Tributaria en la oportunidad de referirse al asunto de las sanciones señala por vía indirecta determinados tipos específicos de infracciones simples –artículo 83– a los cuales se les hace un reforzamiento de las sanciones aplicables, a las que Pérez Royo denomina infracciones simples "cualificadas"³⁸¹.

Con lo cual, podemos afirmar que será infracción simple todo incumplimiento de obligaciones y deberes tributarios que no se encuentre contenido en la tipificación que realiza el artículo 79 de la L.G.T., de donde se puede deducir lo siguiente: si los deberes de información tributaria sobre terceros no se encuentran dentro de dicha enumeración como infracciones graves, su incumplimiento conformarían infracciones simples.

Las infracciones simples comprenden todas esas conductas que supongan el incumplimiento de esas obligaciones y deberes que se encuentran comprendidos dentro de los deberes de colaboración con la Administración –dentro de los que tenemos a los deberes de información tributaria sobre terceros–, que vienen impuestos a todos de manera general, pero de manera particular a sustitutos, entidades de crédito, funcionarios, profesionales, los cuales pueden ser castigados por la desobediencia a los distintos requerimientos que dirija a ellos la Administración tributaria, a menos que puedan ampararse en ciertas excepciones tales como el secreto profesional, el derecho a la intimidad personal o familiar de las personas, el secreto de la correspondencia, el secreto estadístico, el del protocolo notarial etc.

Por otra parte, en los apartados 2º y 3º del artículo 78 de la L.G.T. se señala:

"...2. Las leyes de cada tributo podrán tipificar supuestos de infracciones simples de acuerdo con la naturaleza y características de la gestión de cada uno de ellos, que, en su caso, podrán ser especificadas, dentro de los límites establecidos por la ley, por las normas reglamentarias de los tributos.

3. Por su parte, los reglamentos de desarrollo de esta Ley podrán especificar, dentro de los límites comprendidos en la misma, las infracciones y sanciones correspondientes al incumplimiento de los deberes de índole general antes mencionados".

Con lo cual, podemos afirmar que la infracción cometida por la acción u omisión que lleve a cabo cualquier persona, sea o no sujeto pasivo, contraria a una prohibición o mandato positivo, se debe contener expresamente tipificada en una norma legal, la que ha de señalar tanto la infracción como la sanción que sea pertinente aplicar al caso concreto.

Royo, F. Y Aguallo Avilés, A.: en *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, ed. Aranzadi, Pamplona, 1.996. pág.235 y ss.

³⁸¹ Pérez Royo, F.: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, ob. cit. pág. 346 y 347.

Se desprende del contenido de los anteriores apartados 2º y 3º del artículo 78 de la L.G.T. posiciones que chocan con el principio de legalidad y tipicidad ampliamente reconocidos por la Constitución y que pueden resultar de difícil conciliación con esta última. La autorización dada para que las normas reglamentarias de los tributos establezcan supuestos de infracciones tributarias, constituye una flagrante violación del principio de legalidad. Esto es así en razón de que se deja de lado el principio de reserva de ley que rige en materia punitiva y que ha sido ampliamente reconocida por el Tribunal Constitucional como una reserva de carácter absoluto³⁸².

Es necesario que los elementos esenciales de las infracciones y sanciones sean precisados por ley ordinaria, con lo cual, viene a ser en la Ley el lugar donde se han de encontrar tipificados los diferentes tipos de infracciones y las sanciones correspondientes, sin tener que diferir al Reglamento lo que sólo a ella corresponde.

Hay que hacer notar que el apartado 2º del artículo 78 de la L.G.T. prevé que la labor reglamentaria ha de hacerse "...dentro de los límites establecidos por la ley..." de cada tributo, la que previamente ha establecido el marco de las infracciones –que deberá tener en cuenta la norma reglamentaria de desarrollo– evitando con ello su deslegalización.

No obstante, el apartado 1º del mismo artículo, al hacer la definición de las infracciones simples, no precisa cuales son los límites dentro de los cuales el reglamento ha de desplegar su acción, dado que la norma hace una mención amplia, esto es, todo lo relacionado con la gestión de los tributos, quedando al reglamento la previsión de los deberes que pueden estar asociados a dicha gestión y que constituyen infracciones. En este sentido indica Pérez Royo³⁸³, que debido a esa amplitud con el que la Ley General Tributaria regla las características del régimen infractor, los límites a los que se remite el precepto antes señalado como garantía de los principios de legalidad y tipicidad, son prácticamente inexistentes, lo que da lugar a que dichas infracciones carezcan salvo contadas excepciones, de tipicidad, y esto nos lleva a poder concluir siguiendo a López Martínez, que opera una quiebra del principio de legalidad, que lleva a una eliminación al menos teórica del principio de tipicidad que debe regir el ordenamiento punitivo del Estado³⁸⁴.

³⁸² Ferreiro Lapatza, *Curso de derecho financiero español*, ob. cit., pág. 465.

³⁸³ Pérez Royo, F.: "Derecho tributario sancionador: sobre la naturaleza de sus Instituciones y principios para su aplicación", en *Infracciones tributarias*, Centro de Estudios Judiciales. Curso nº 2, Centro de publicaciones del Ministerio de Justicia, Madrid, 1.988, pág. 13.

³⁸⁴ López Martínez, J.: *Los deberes de información tributaria*, ob. cit., pág. 282.

Podemos afirmar siguiendo a Cruz Amorós³⁸⁵, que las infracciones simples pueden ser objeto de un doble control, esto es, por una parte, que han de corresponder con la naturaleza y las características de la gestión de cada tributo, y por otra, ha de tratarse de una mera especificación, de determinar de modo preciso los supuestos que cumplen los caracteres señalados en el apartado 1º del artículo 78 de la L.G.T.

No obstante, algunos autores³⁸⁶ consideran que el tema de la potestad reglamentaria es ortodoxo, dado que la misma ha de moverse dentro de los límites señalados en la ley, y en el caso del apartado 2º del artículo 78, son las leyes propias de cada tributo, las que en razón de su especialidad y en relación con su gestión establecen los tipos especiales de infracciones simples, las que a su vez pueden asimismo habilitar a los reglamentos de ejecución de las mismas, para especificar –siendo la especificación una función propia de los reglamentos– dentro de los límites establecidos en ellas los distintos hechos ilícito. Además si la potestad tributaria se encuentra reconocida en el desarrollo y configuración de los deberes de información tributaria señalados en los artículos 111 y 112 de la L.G.T., sería absurdo no reconocerla con carácter general para el caso de las infracciones y sanciones tributarias.

Consideramos con López Martínez que el criterio anterior no es el más indicado, en razón de que no precisa cuales son los límites dentro de los cuales el reglamento ha de desplegar su acción especificadora, dado que como reconoce Fernández Cuevas, "...el concepto de "especificación" no siempre se ha utilizado correctamente por los Reglamentos tributarios y es susceptible de ocasionar dudas y problemas..." y cuya aplicación al régimen de infracciones y sanciones se ha de hacer con mucha cautela en razón de encontrarnos frente a uno de los tipos de actividad punitiva del Estado.

2.2. OMISIÓN DE PRESENTACIÓN DE LOS DATOS

El artículo 78.1 de la Ley General Tributaria que como ya se ha dicho viene a dar una definición genérica de lo que se entiende por infracción tributaria simple, ocasionada por el incumplimiento de los deberes de colaboración en general y de los

³⁸⁵ Cruz Amorós, M. "Las infracciones en la L.G.T.", en *Revista Crónica Tributaria*, núm. 50, 1.984, pág. 45.

³⁸⁶ Pérez Royo, F. Y Aguillo Avilés, A.: en *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, ob. cit. pág. 243; Fernández Cuevas, A.: *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, ob. cit. pág. 106.

deberes de información tributaria sobre terceros en particular, lleva además a cabo una tipificación de los diferentes supuestos o conductas a los que se les ha de considerar de manera particular como infracciones.

En lo que respecta a la línea de investigación del presente estudio, las infracciones cometidas por el incumplimiento de los deberes de información tributaria sobre terceros se encuentra contenido en el literal b) de este artículo, no obstante, cabe señalar igualmente los tipos contenidos en los literales c), d) y e) como infracciones cometidas por incumplimiento de los deberes de colaboración que se generan en el seno de una actuación directa de obtención de información o de comprobación o compulsión de los datos aportados, los que de una u otra forma contienen elementos, datos o información que es de utilidad esencial para la Administración tributaria en el logro de sus fines.

Las distintas infracciones en las que se incurren por no llevar a cabo ciertos deberes formales vienen dadas según señala el artículo 78.1 de la L.G.T en sus literales b), c), d) y e) por las siguientes causas:

"...b) El incumplimiento de los deberes de suministrar datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con terceras personas, establecidas en los artículos 111 y 112 de esta Ley;

c) El incumplimiento de las obligaciones de índole contable, registral y censal;

d) El incumplimiento de las obligaciones...de emisión, entrega y conservación de justificantes... y,

e) El incumplimiento de la obligación de utilizar y comunicar el número de identificación fiscal".

El contenido del literal b) del artículo anterior constituye uno de los supuestos más característicos de infracciones tributarias simples, el mismo señala específicamente como infracción tributaria la omisión, el incumplimiento de los deberes de información tributaria sobre terceros por parte de las personas naturales o jurídicas, públicas o privadas del deber de proporcionar a la Administración tributaria los datos, informes o antecedentes, que tengan relevancia fiscal, configurando una conducta puramente omisiva a facilitar información, la que ha de hacer en cumplimiento de un deber general o individual.

En la gestión del sistema tributario, el cumplimiento de los deberes de información se presenta como esencial. En la gestión, la Administración necesita de todos y cada uno de los datos disponibles para poder llevar a término la comprobación e investigación del cumplimiento de las obligaciones tributarias a que están llamados a efectuar los ciudadanos. Esta información es fundamental para la Administración tributaria, la misma puede ser utilizada en ocasiones bien para la

comprobación e investigación de un sujeto sometido a un procedimiento de inspección, esto es, para dilucidar su situación tributaria, bien para que los órganos de gestión puedan llevar a cabo comprobaciones abreviadas.

La sanción que corresponda a tales infracciones dependerá de la reiteración que se haga en las mismas por parte del sujeto infractor, de acuerdo con lo indicado en el artículo 82.1.a) de la L.G.T., independientemente de que se trate de datos que se han de suministrar a la Administración de manera periódica o bien, que sean requeridos de forma individualizada.

Por lo demás, los supuestos contenidos en los literales c), d) y e) del artículo 78.1 de la L.G.T. constituyen también obligaciones de carácter formal. El incumplimiento de las mismas no provoca de manera inmediata perjuicios económicos a la Administración, sin embargo, dicho incumplimiento puede dar lugar a que ocurra una falta de ingreso, lo que sería calificable como una infracción grave.

Con respecto a las obligaciones de índole contables y registrales cuyo contenido los encontramos básicamente en la legislación del Impuesto de Sociedades, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre el Valor Añadido, e Impuestos Especiales, se alude por una parte, al deber de llevar libros de contabilidad por quienes funjan como comerciantes y, por otra, a los deberes impuestos bien a estas mismas personas o a los profesionales de llevar los registros fiscales señalados por las normas tributarias.

El incumplimiento de tales deberes viene dado por la inexactitud u omisión de una o varias operaciones en la contabilidad y en los registros exigidos por las normas de naturaleza fiscal, lo cual puede ocurrir en distintos grados, lo que se tendrá en cuenta en la oportunidad de aplicar las respectivas sanciones de conformidad con el artículo 83.3 de la L.G.T.

En cuanto a los deberes censales, dichas declaraciones corresponden presentarlas a efectos fiscales los empresarios y profesionales, así como a otros obligados tributarios en la esfera del I.R.P.F. e I.V.A., de acuerdo con el Real Decreto 1.041/1.990, de 27 de julio (B.O.E. 18-8-1.990), que regula las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios y profesionales y otros obligados tributarios (Aranzadi, R.C.L. 1.990\1.719), con las modificaciones llevadas a cabo por el artículo 2 del Real Decreto 1.624/1.992, de 29 de diciembre (B.O.E. 31-12-1.992), que aprueba el Reglamento del I.V.A. (Aranzadi, R.C.L. 1.992\2.834).

Con respecto a estos deberes, la omisión o incumplimiento de facilitar datos con trascendencia censal de actividades empresariales y profesionales –y su concurrencia con la infracción de omisión total o parcial del ingreso de la deuda tributaria– constituye una infracción que conlleva a la aplicación de sanciones de acuerdo con el artículo 83.4 de la L.G.T.

Llevar la respectiva contabilidad por comerciantes, así como los registros fiscales por parte de estos últimos y de los profesionales, implica por una parte, la práctica de asientos en los libros respectivos, y por otra, la de que dichos asientos deben tener un soporte reflejado en facturas, en la conservación de justificantes o documentos equivalentes, lo que significa que las obligaciones de facturación, así como la emisión, entrega y conservación de justificantes o documentos equivalentes –cuyo contenido se encuentra regulado en el Real Decreto 1.041/1.990– puede ser considerados como un complemento de los respectivos deberes contables y registrales. Por tanto, el incumplimiento o el cumplimiento incorrecto de los deberes de facturación, de expedición y entrega, conlleva del mismo modo a un incumplimiento de manera general de los deberes de colaboración en la gestión tributaria, no pudiendo en consecuencia la Administración por tal motivo, conocer el número de operaciones, facturas o documentos análogos que hayan dado lugar a la configuración de una infracción.

Lo que implica por otra parte que se ha dejado de llevar a buen término los deberes contables o registrales, siendo sancionado en el artículo 83.5 de la L.G.T.

Por último, los incumplimientos de los deberes de colaboración con la Administración tributaria relacionados con el Número de Información Fiscal, esto es la falta de comunicación y utilización del mismo, se ha venido considerando como una infracción simple y sancionada de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 83.6 de la L.G.T., que prevé sanciones para el caso de incumplimiento general de los deberes sobre el empleo del N.I.F. que debe llevar a cabo todo sujeto, así como las sanciones previstas para las entidades de crédito, las que están llamadas a colaborar requiriendo el N.I.F. a los distintos clientes tanto activos como pasivos, además colaborarán mediante la aportación de la debida identificación de las cuentas y operaciones cuyos titulares no hayan aportado el respectivo número de identificación fiscal.

Para concluir, podemos afirmar que todos estos deberes formales antes indicados tienen importancia para la Administración tributaria en cuanto al ejercicio de la potestad de información tributaria sobre terceros, ya que si los administrados cumplen con los mismos, se podrán obtener de ellos datos, informes o antecedentes

con relevancia fiscal para otros sujetos distintos, derivados de sus relaciones económicas, profesionales o financieras, que coadyuven en una mejor y eficaz gestión por parte de la Administración.

2.3. OBSTÁCULOS A LAS ACTUACIONES INSPECTORAS Y DE RECAUDACIÓN DE LOS TRIBUTOS.

La obstrucción o resistencia a las actuaciones inspectoras se encuentra definida por el artículo 41 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, el cual nos dice que la misma es *"...toda conducta del obligado tributario con quien se entienda las actuaciones, su representante o mandatario, que tienda a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones inspectoras"*.

Esta conducta que lleva a cabo el obligado tributario y que tiende a entorpecer las actuaciones de la Administración es calificada como constitutiva de infracciones tributarias, en tal sentido señala el artículo 83.7. de la Ley General Tributaria que constituye infracción:

"La resistencia, excusa o negativa a la actuación de la inspección o recaudación de los tributos relativa al examen de documentos, libros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas, sistemas operativos y de control y de cualquier otro antecedente o información de los que se deriven los datos a presentar o a aportar, así como a la comprobación o compulsión de las declaraciones o relaciones presentadas...".

Configura esta infracción el hecho de que los sujetos u obligados tributarios se nieguen o resistan a las correspondientes actuaciones que puedan llevar a cabo los órganos de la Inspección o Recaudación de los tributos. Del contenido de este artículo pudiera desprenderse que las actuaciones de requerimiento llevadas a cabo por los Órganos de Gestión no entran dentro de ellas, no obstante, del artículo 78.1.f) de la L.G.T. se puede deducir que sí forman parte cuando señala como infracción simple, *"La resistencia, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, ya sea en fase de gestión, inspección o recaudación"*. Esto es razonable, dado el rol que la reforma de la L.G.T. le otorga en la regulación de las liquidaciones provisionales de oficio, así como en las correspondientes actuaciones de comprobación abreviadas, de acuerdo con el artículo 123 de la L.G.T.

Estos obstáculos se pueden presentar también en los supuestos contemplados en los artículos 37.4 y 38.6 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, así como el artículo 113.4 del Reglamento General de Recaudación, cuando la Administración tributaria intente obtener información con relevancia tributaria para la inspección o recaudación, cerca de las personas o entidades obligadas y estos no

permitan o impidan dichas actuaciones de información, sobre documentos, libros, facturas y demás elementos o justificantes que han de estar a disposición de la Administración.

Por otra parte, la obstrucción a la actuación inspectora que configura los supuestos de infracción tributaria se puede dar por parte de las personas o entidades de muy distintas formas:

- a) Podemos mencionar entre otras, las que no sólo se materializan mediante el incumplimiento por parte de los terceros en la aportación de los datos previamente requeridos por parte de la Administración tributaria, esto es, no basta con no aportar los datos o informes requeridos, sino que también se oponen y obstaculizan las actuaciones llevadas a cabo por la Inspección para obtenerlos directamente de ellos mismos;
 - b) En aquellos otros casos en los que las personas naturales o jurídicas, públicas o privadas que en cumplimiento de sus deberes de colaboración han aportado datos, informes o antecedentes con relevancia fiscal, bien con carácter general o a requerimiento individualizado de la Administración tributaria, cometen infracciones si luego mediante su conducta se opusieren u obstaculizaren las actuaciones de comprobación que contra ellos dirija la Inspección de los Tributos.
- DIFICULTAD DE LAS ACTUACIONES DE INFORMACIÓN EN VÍA DE RECAUDACIÓN

El artículo 113.1 del Reglamento General de Recaudación al referirse a la obtención de información para el embargo, establece que las Unidades de Recaudación podrán recopilar la información sobre bienes del deudor. En tal sentido, toda persona natural o jurídica, pública o privada, está obligada a proporcionar a los órganos y agentes de recaudación ejecutiva toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia para la recaudación de los tributos, deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con deudores a la Hacienda Pública en período ejecutivo.

Ahora bien, si los sujetos obligados a aportar información con trascendencia para la recaudación bien con carácter general, bien a requerimiento individualizado de la Administración hacen caso omiso de tales deberes, el apartado 6º del artículo antes señalado contempla que *"El incumplimiento de las peticiones de información a que se refiere este artículo dará lugar a la imposición de las sanciones que procedan, según lo establecido en la Ley General Tributaria, Ley General Presupuestaria y normas sobre procedimiento sancionador"*.

Antes de la reforma de la Ley General Tributaria llevada a cabo por la Ley 25/1.995, sólo la resistencia, excusa o negativa a las actuaciones llevadas a cabo por la Inspección constituían infracción tributaria, sin embargo, el artículo 78.1.f) de la regulación actual de la L.G.T. califica como infracciones simples "*La resistencia, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, ya sea en fase de gestión, inspección o recaudación*", con lo cual, ha operado un cambio en el texto vigente de la L.G.T., en donde se mencionan de manera expresa los incumplimientos a las actuaciones de la Administración, las que pueden ocurrir no sólo en lo que respecta a las actuaciones inspectoras, sino que también pueden ocurrir tanto en la fase de gestión como en la de recaudación.

3. SANCIONES TRIBUTARIAS DERIVADAS DEL INCUMPLIMIENTO DE LOS DEBERES DE INFORMACIÓN

3.1. CLASES

La Ley General Tributaria en su artículo 80 señala las sanciones aplicables a las infracciones tributarias, las cuales pueden ser³⁸⁷:

- A) Multas o sanciones pecuniarias. Las que a su vez pueden ser fijas o proporcionales.
 - a) Las Multas o sanciones fijas, son aquellas en las cuales la ley determina el supuesto de hecho y señala directamente la suma a pagar como sanción aplicable. Estas multas fijas normalmente van dirigidas a sancionar supuestos de infracciones simples, no obstante, en algunos casos de infracciones simples como los señalados en el artículo 83, apartados 5, 6 y 7, el cálculo de la multa aplicable se hace de manera proporcional.
 - b) Las multas o sanciones proporcionales, en las que la ley establece los supuestos de hecho que constituyen infracciones, pero no fija directamente la suma de dinero aplicable como sanción, sino que señala "...un porcentaje del elemento que se tome en consideración y que forma parte del propio tipo (como, por ejemplo, la deuda tributaria, en los casos de infracción grave de falta de ingreso)"³⁸⁸.
- B) Existe una segunda categoría que las pueden clasificar en sanciones no pecuniarias, accesorias, entre las que tenemos siguiendo el mismo artículo 80 de la L.G.T. las siguientes:

³⁸⁷ Ver a Eserverri Martínez, E. y López Martínez, J.: en *Temas prácticos de Derecho Financiero*, ob. cit., pág. 722 y ss.

³⁸⁸ Pérez Royo, F. Y Aguillo Avilés, A.: en *Comentarios a la Reforma...*, ob. cit. pág. 258.

- a) Pérdida, durante un plazo de hasta cinco años, de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios fiscales;
- b) Prohibición, durante un plazo de hasta cinco años, para celebrar contratos con el Estado u otros entes públicos y,
- c) Suspensión por plazo de hasta un año, del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público.

Las sanciones de esta segunda categoría tienen en común que las mismas se han de aplicar por un plazo temporal que señala la ley.

Pero lo que a nuestros efectos resulta más importante, es que todas y cada una de las citadas sanciones que señala el artículo 80 de la L.G.T. son susceptibles de aplicarse a las infracciones cometidas por el incumplimiento de los deberes de información tributaria sobre terceros. A los efectos del presente estudio, comenzaremos por analizar lo relacionado con las sanciones pecuniarias para luego continuar con las demás denominadas no pecuniarias o accesorias.

A) MULTAS O SANCIONES PECUNIARIAS

Como no puede ser de otra manera, las infracciones tributarias cometidas en razón del incumplimiento de los deberes de información tributaria sobre terceros, prevista en los artículos 111 y 112 de la L.G.T. son susceptibles de ser sancionadas. En este sentido, bien sea porque la información deba figurar en las correspondientes declaraciones, o porque han de ser aportados en virtud de los requerimientos efectuados por la Administración, el artículo 83.2 de la L.G.T. sanciona la omisión, esto es, la falta de presentación o suministro de datos, así como también, aún cuando se hayan aportado, resultase que los mismos son falseados, inexactos e incompletos.

Se impondrán tantas multas como datos omitidos o falseados e incompletos haya podido incurrir el sujeto con su incumplimiento, existiendo un amplio margen entre el nivel mínimo y máximo de las sanciones a aplicar en cada caso, lo que puede dar lugar a que dicha discrecionalidad conlleve la presencia de una falta de concreción en la graduación de las sanciones pecuniarias.

Las multas aplicables podrán ir desde 6,01 hasta 1.202,02 euros por cada dato omitido, falseado o incompleto. Sin embargo la norma fija un tope máximo, el cual es fijado con carácter general en el 3 por 100 del volumen de operaciones del sujeto infractor en el año natural anterior o en 30.050,60 euros como límite máximo en los siguientes supuestos:

- a) Que el ciclo de producción fuese manifiestamente irregular;
- b) Si en los años naturales anteriores no se hubiese llevado a cabo operaciones, o bien,
- c) Si el año natural anterior fuese el del inicio de la actividad.

No obstante, en este último caso sigue existiendo un amplio margen para imponer la multa, con lo cual las sanciones pueden llegar a ser muy variables de un supuesto a otro, dependiendo de la apreciación que haga el órgano encargado de imponerla. Y será una multa que no podrá exceder de 1.803,03 euros cuando el incumplimiento en la aportación de los datos requeridos no se refiera a una actividad empresarial o profesional del sujeto infractor.

La ley contempla además los supuestos en los cuales el sujeto infractor que con su conducta –resistencia e incumplimiento de sus obligaciones contables o registrales como supuestos especialmente graves– lleva a cabo una actuación que determinará la imposibilidad para la Administración de poder llegar a obtener los datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria solicitados, ni el número de datos que debería comprender, siendo merecedor de la aplicación de una multa que en ningún caso podrá ser inferior a 901,51 euros, pero sin llegar a ser superior al 5 por 100 del volumen de operaciones en el año inmediato anterior. Ahora bien, si el sujeto infractor no realizó operaciones en los años inmediatos anteriores, o si el año anterior fuese el inicio de las actividades, o si el ciclo de producción fuese manifiestamente irregular, el límite máximo de la sanción será de 48.080,96 euros. No obstante, el rigor de la multa se atenúa considerablemente cuando el sujeto infractor no realiza actividades empresariales o profesionales, en tal caso la multa tendrá como límite máximo 3.005,06 euros.

Por tanto, podemos señalar que en los supuestos de falta de presentación de la información o presentación de información incompleta, inexacta o falsa por parte del sujeto obligado en el cumplimiento de tales deberes, da lugar a incurrir con dicha conducta en tantas infracciones como datos ocultados o falseados, las cuales, serán sancionadas con multa por cada uno de ellos, existiendo un amplio margen entre el nivel mínimo y máximo de las sanciones a aplicar en cada caso, lo que se concretará mediante la respectiva graduación de las sanciones pecuniarias.

B) SANCIONES ACCESORIAS O NO PECUNIARIAS

Como ya se ha señalado con anterioridad, las sanciones tributarias previstas en el artículo 80 de la L.G.T. se dividen en dos grupos de medidas sancionadoras:

- A) Las contenidas en el apartado 1º referidas a las multas pecuniarias, fijas o proporcionales, –consideradas como sanciones principales– las cuales ya han sido tratadas con anterioridad y,
- B) Las contenidas en los apartados 2º, 3º y 4º –consideradas como sanciones no pecuniarias o accesorias– que pueden consistir en la pérdida o suspensión temporal de determinados derechos o facultades que acompañan a la sanción pecuniaria en los distintos supuestos especificados en la Ley. Corresponde en este punto de la investigación, el estudio de las llamadas sanciones accesorias contenidas en este último grupo.

Las sanciones accesorias son definidas por Vega Herrero, como "...las que se imponen por disposición expresa de la Ley juntamente con la pena principal, destacando que es característico de ella el estar unida a la pena principal por un vínculo de necesidad, en el sentido de que, impuesta la pena principal, deber ser aplicada la accesoria"³⁸⁹.

Podemos decir que las sanciones accesorias presuponen la aplicación previa de una sanción principal –multa pecuniaria, fija o proporcional– apareciendo de forma adicional y subordinadas en ocasiones a estas últimas, en consecuencia, puede haber infracción pecuniaria sin sanción accesoria, pero lo que no puede haber es sanción accesoria sin una sanción principal representada por una multa pecuniaria fija o proporcional, con lo cual, estas últimas siempre serán procedentes.

Esta distinción entre sanciones principales y accesorias tiene lugar, no desde un punto de vista de la gravedad que represente una u otra sanción para el sujeto infractor, sino que las mismas tienen distinta forma de operar.

El incumplimiento de los deberes de información tributaria pueden llevar aparejado sanciones accesorias que en ocasiones llegan a tener, como nos dice López Martínez, una "...eficacia disuasoria y represiva,...mayor que las que afectan exclusivamente al patrimonio de los infractores, ya que éstas afectarán a los derechos de la persona, teniendo un impacto psicológico y social más acentuado, que las hacen más efectivas en la lucha contra el fraude fiscal"³⁹⁰.

El artículo 80, numerales 2º, 3º y 4º de la L.G.T. nos señalan las sanciones accesorias que se han de aplicar. A continuación haremos un breve análisis de cada una de ellas.

³⁸⁹ Vega Herrero, M., en *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, Tomo II-A, Edersa, Madrid, 1.985, pág. 143.

"...2º. Pérdida, durante un plazo de hasta cinco años, de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales".

Del contenido del artículo 81.1. numerales b) y c) de la L.G.T. se deduce al tratar el tema del órgano competente para conocer sobre la imposición de sanciones, que la pérdida puede recaer sobre aquellos beneficios o incentivos fiscales cuya concesión le corresponda al sujeto infractor de manera individualizada, así como también pueden recaer sobre aquellos beneficios o incentivos fiscales que necesitan para su disfrute un reconocimiento previo.

La suspensión afectará a aquellos beneficios fiscales que el Estado concede a los particulares en aras de estimular determinadas actividades u ocupaciones donde se necesite un mayor desarrollo económico, pero cuidando en la medida de lo posible de respetar el principio de la capacidad contributiva. No obstante, se genera cierta incertidumbre en su aplicación dada la amplitud y la índole muy diversa sobre la que pueden recaer dichos beneficios fiscales.

Ahora bien, en un sentido amplio, al analizar qué beneficios o incentivos fiscales se pueden perder en razón de incurrir en infracciones tributarias, los podemos deducir haciendo una interpretación literal del artículo 80 de la L.G.T. De dicho artículo se desprende que se puede perder como sanción fiscal cualesquier *"beneficios o incentivos"*, sin exclusión de ninguno, por lo que se puede concluir que la pérdida recaería sobre el derecho a exenciones, deducciones, exoneraciones etc. No obstante, en un sentido restringido, auspiciado por el principio de personalidad de la pena, los beneficios o incentivos fiscales que se pierden deben ser aquellos que recaigan única y exclusivamente sobre el sujeto infractor, sin que afecte en consecuencia, a aquellos beneficios o incentivos que repercuten en terceros.

El Real Decreto 1.930/1.998, de 11 de septiembre (B.O.E. 12-9-1.998), que desarrolla el régimen sancionador tributario (Aranzadi, R.C.L. 1.998\2.285), ha precisado en su artículo 23.2 y 3 el alcance de las sanciones no pecuniarias o medidas accesorias en cuanto a la pérdida del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales, en tal sentido señala:

"...2. La pérdida del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales podrá afectar a los siguientes:

- a) En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: deducción por inversiones procedente del Impuesto sobre Sociedades y libertad de amortización.*
- b) En el Impuesto sobre Sociedades: libertad de amortización y deducciones por inversiones.*

³⁹⁰ López Martínez, J.: *Los deberes de información tributaria*, ob. cit., pág. 287. También en este sentido ver a Vega Herrero, M., en *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, ob. cit., pág. 141-142.

c) *En general, exenciones o bonificaciones en cualquier tributo, así como los previstos en leyes especiales.*

3. *En ningún caso la pérdida del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales alcanzará a:*

a) *Los previstos en los impuestos indirectos obligatoriamente repercutibles a los adquirentes de bienes o servicios.*

b) *La transparencia fiscal.*

c) *Los derivados de los Tratados o Convenios internacionales que formen parte del ordenamiento interno.*

d) *Los concedidos en virtud de la aplicación del principio de reciprocidad internacional".*

Por su parte, la Ley 37/1.992, de 28 de diciembre (B.O.E. 29-12-1.992), del Impuesto Sobre el Valor Añadido (Aranzadi, R.C.L. 1.992\2.786), en su artículo 171.2. ha señalado con relación a los beneficios fiscales lo siguiente: "...Dos. La sanción de pérdida del derecho a gozar de beneficios fiscales no será de aplicación en relación con las exenciones establecidas en la presente Ley y demás normas reguladoras del Impuesto sobre el Valor Añadido". Esta disposición normativa queda subsumida en el supuesto previsto en numeral 3º, letra a) del artículo 23 del Real Decreto 1.930/1.998, de 11 de septiembre citado con anterioridad.

"3º. Prohibición, durante un plazo de hasta cinco años, para celebrar contratos con el Estado u otros entes públicos".

La sanción accesoria constituida por la prohibición de acceso a la contratación pública persigue producir un efecto intimidatorio, el cual tiene como fin, el persuadir al potencial sujeto infractor de incurrir en las mismas. La justificación de esta prohibición queda demostrada por la conducta desleal del sujeto infractor para con la Hacienda Pública, provocando que el mismo sea considerado impropio para mantener relaciones contractuales con la Administración, ya que no resulta lógico que quién mantiene conductas atentatorias contra la Hacienda de la Administración, resulte obteniendo beneficios con cargo a ésta. Dicha prohibición será aplicada hacia el futuro, esto es, a no poder contratar con el Estado, hasta un máximo de cinco años a partir de la aplicación de la sanción pertinente, pero sin que se pueda pensar en la rescisión de los contratos que se encuentren en vigor para tal fecha.

La prohibición afecta a todos los tipos de contratos que se pudieran celebrar con el Estado, las Comunidades Autónomas, las entidades locales y demás entes públicos, abarcando además los contratos administrativos que se encuentren sometidos al régimen jurídico común.

"4º Suspensión por plazo de hasta un año, del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público".

La suspensión del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo se encuentra dirigida a los llamados profesionales oficiales, entendiéndose por tales profesiones oficiales los señalados en el artículo 80 aparte último de la L.G.T.

Dada la especial gravedad de la infracción, la Ley hace una precisión más exacta del tiempo de la sanción, fijándolo hasta un año, cosa que no hace con las demás sanciones accesorias.

Las denominadas sanciones accesorias las encontramos en los artículos 84, 85 y 86 de la Ley General Tributaria a los cuales le dedicaré un breve análisis, empezando por el artículo 84 que nos indica lo siguiente:

"Las infracciones establecidas en el apartado 2 del artículo anterior sancionadas con multa igual o superior a 1.000.000 de pesetas, –6.000,00 euros en la actualidad– podrán ser sancionadas adicionalmente cuando de la infracción cometida se deriven consecuencias de gran trascendencia para la eficacia de la gestión tributaria, con la pérdida, por un período máximo de dos años, del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales aplicables y de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas, así como la imposibilidad de contratar durante el mismo tiempo con el Estado y otros entes públicos".

Las sanciones referidas en este artículo corresponden con las sanciones mencionadas en el artículo 80, numeral 2º y 3º, siendo la primera de las sanciones la pérdida del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales, lo que se encuentra justificado, ya que el goce de tal privilegio se debe reservar únicamente y exclusivamente para los contribuyentes de buena fe, por constituir un régimen de privilegio fiscal que viene a ser derogatorio del Derecho común, por tanto quedan excluidos todos aquellos que cometen infracciones en contra de la Administración en el cumplimiento de sus deberes y obligaciones tributarias.

Del artículo anterior se desprende que las sanciones por infracción, esto es por el incumplimiento de los deberes de información tributaria sobre terceros señalado en los artículos 111 y 112 de la L.G.T., cuando sea igual o superior a 6.000,00 euros y sí además de tal infracción se deriven consecuencias importantes para la gestión de los tributos, se le aplicarán al sujeto infractor las sanciones accesorias contenidas en los apartados 2º y 3º del artículo 80 de la L.G.T., con un límite máximo de dos años.

El artículo 85 de la L.G.T. señala:

"Si el sujeto infractor fuese una entidad de crédito, además de las sanciones que resulten procedentes de acuerdo con el apartado 7 del artículo 83 de esta Ley, podrán ser impuestas a quienes ostenten en ellas cargos de administración o dirección y sean responsables de las infracciones conforme a la Ley 26/1988, de 29

*de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito, las sanciones previstas en los artículos 12 y 13 de esta última Ley*³⁹¹.

Impuestas las multas pecuniarias, fijas o proporcionales al sujeto infractor, la aplicación de las sanciones accesorias previstas en los artículos 12 y 13 a que se refiere el artículo anterior tienen carácter facultativo, en el sentido de que podrán ser o no aplicadas, lo cual marca una diferencia con el resto de las sanciones accesorias. Por otra parte, el artículo 85 de la L.G.T. hace alusión únicamente a la infracción tipificada en el apartado 7º del artículo 83 de la misma L.G.T., y el mismo se relaciona con el incumplimiento de los deberes de colaboración con la Administración tributaria exigidos en el curso de actuaciones de inspección o recaudación.

Por su parte, el artículo 86 establece lo siguiente:

"Si los sujetos infractores fuesen autoridades, funcionarios o personas que ejerzan profesiones oficiales, y siempre que de la infracción cometida se deriven consecuencias de gran trascendencia para la eficacia de la gestión tributaria, la multa que proceda conforme al apartado 2 del artículo 83 de esta Ley, llevará aparejada la suspensión por plazo de un mes, si su cuantía fuera superior a 1.500.000 pesetas – 9.027,44 euros–; por plazo de seis meses, si fuera superior a 6.000.000 de pesetas – 36.109,77 euros–, y por plazo de un año, si fuera superior a 30.000.000 de pesetas – 180.548,86 euros–".

³⁹¹ Los artículos 12 y 13 de la citada Ley 26/1.988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito (Aranzadi, R.C.L. 1.988\1.656 y R.C.L. 1.989\1.782), señalan lo siguientes: Artículo 12:

"1. Además de la sanción que corresponda imponer a la entidad de crédito, por la comisión de infracciones muy graves se impondrá una de las siguientes sanciones a quienes ejerciendo cargos de administración o dirección en la misma sean responsables de la infracción con arreglo al artículo 15:

- a) Multa a cada uno de ellos por importe no superior a 10.000.000 de pesetas.*
- b) Suspensión en el ejercicio del cargo por plazo no superior a tres años.*
- c) Separación del cargo, con inhabilitación para ejercer cargos de administración o dirección en la misma entidad de crédito por un plazo máximo de cinco años.*
- d) Separación del cargo, con inhabilitación para ejercer cargos de administración o dirección en cualquier entidad de crédito por un plazo máximo de diez años.*

2. No obstante lo dispuesto en el número anterior, en el caso de imposición de las sanciones previstas en las letras c) y d) del mismo podrá imponerse simultáneamente la sanción prevista en su letra a)".

Artículo 13.

"1. Además de la sanción que corresponda imponer a la entidad de crédito, por la comisión de infracciones graves se impondrá una de las siguientes sanciones a quienes ejerciendo cargos de administración o dirección en la misma sean responsables de la infracción con arreglo al artículo 15:

- a) Amonestación privada.*
- b) Amonestación pública.*
- c) Multa a cada uno de ellos por importe no superior a 5.000.000 de pesetas.*
- d) Suspensión temporal en el cargo por plazo no superior a un año.*

2. No obstante lo dispuesto en el número anterior, en el caso de imposición de la sanción prevista en la letra d) del mismo podrá imponerse simultáneamente la sanción prevista en su letra c)".

El precepto anterior hace una precisión subjetiva sobre el sujeto infractor, esto es, que el mismo tenga la cualidad de funcionario público, de donde se deriva que la infracción ha de haberse cometido en el ejercicio de sus funciones, derivando consecuencias de gran trascendencia para la gestión tributaria. Las sanciones accesorias que se establecen y que vienen a ser de obligatoria aplicación se encuentran constituidas por la suspensión en el tiempo del ejercicio del cargo, en función de la cuantía que alcance la multa aplicada, esto es, se lleva a cabo una combinación de dos elementos o requisitos concurrentes, el subjetivo y el monto de la sanción.

3.2. CRITERIO DE GRADUACIÓN

A) INTRODUCCIÓN

Las sanciones a emplear en las distintas infracciones que puedan cometer los sujetos infractores, como ya se ha dicho con anterioridad están sujetas a un amplísimo margen de discrecionalidad en su aplicación por parte de quienes están llamados a imponerlas. Sin embargo, ese amplio margen se puede acotar, y en tal sentido podemos hablar de los denominados criterios de graduación de las sanciones tributarias³⁹², los cuales se encuentran contenidos en el artículo 82 de la L.G.T.³⁹³.

³⁹² Ver a Eseverri Martínez, E. y López Martínez, J.: en *Temas prácticos de Derecho Financiero*, ob. cit., pág. 724 y ss.

³⁹³ El artículo 82 de la L.G.T. señala lo siguiente:

"1. Las sanciones tributarias se graduarán atendiendo en cada caso concreto a:

a) La comisión repetida de infracciones tributarias.

Cuando concorra esta circunstancia en la comisión de una infracción grave, el porcentaje de la sanción mínima se incrementará entre 10 y 50 puntos.

b) La resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria.

Cuando concorra esta circunstancia en la comisión de una infracción grave, el porcentaje de la sanción se incrementará entre 10 y 50 puntos.

c) La utilización de medios fraudulentos en la comisión de la infracción o la comisión de ésta por medio de persona interpuesta. A estos efectos, se considerarán principalmente medios fraudulentos los siguientes: la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad y el empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados.

Cuando concorra esta circunstancia en la comisión de una infracción grave, el porcentaje de la sanción se incrementará entre 20 y 75 puntos.

d) La ocultación a la Administración, mediante la falta de presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones incompletas o inexactas, de los datos necesarios para la determinación de la deuda tributaria, derivándose de ello una disminución de ésta.

Cuando concorra esta circunstancia en la comisión de una infracción grave, el porcentaje de la sanción se incrementará entre 10 y 25 puntos.

e) La falta de cumplimiento espontáneo o el retraso en el cumplimiento de las obligaciones o deberes formales o de colaboración.

f) La trascendencia para la eficacia de la gestión tributaria de los datos, informes o antecedentes no facilitados y, en general, del incumplimiento de las obligaciones formales, de las de índole contable o registral y de colaboración o información a la Administración tributaria.

El Real Decreto 1.930/1.998, de 11 de noviembre, (B.O.E. 12-9-1.998), que desarrolla el régimen sancionador tributario (Aranzadi, R.C.L. 1.998\2.285), viene a desplegar lo previsto en la L.G.T. en materia de sanciones y, en particular, los criterios de graduación aplicable para su imposición, introduciendo unos criterios que orientan a los órganos administrativos en su actuación, lo que permitirá una mayor eficacia y la debida ponderación de la importancia de las conductas de mayor gravedad, evitando de este modo el automatismo en la aplicación de las sanciones³⁹⁴, además de que permite en la imposición de sanciones un máximo respeto a los derechos y garantías de los contribuyentes.

De conformidad con los artículos 15 y 16 de este Real Decreto 1.930/1.998, de 11 de noviembre, los criterios de graduación contenidos en los distintos literales del artículo 82 de la L.G.T. corresponden tanto a las sanciones por infracciones simples como a las sanciones por infracciones graves de acuerdo con la distribución que se señala a continuación:

- 1) Los criterios contenidos en los literales e) y f) son exclusivos de las sanciones aplicables a las infracciones simples;
- 2) Los literales b) y d) son exclusivos de las sanciones aplicables a las infracciones graves y,
- 3) Los literales a) y c) son de aplicación indistinta, esto es, como criterio de graduación tanto para las infracciones simples como para las infracciones graves.

Los criterios de graduación a tener en cuenta en las sanciones a aplicar por las infracciones cometidas en razón del incumplimiento de los deberes de información tributarias sobre terceros vendrían a ser los siguientes:

- a) La comisión repetida de infracciones tributarias;
- b) La resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria;
- c) La falta de cumplimiento espontáneo o el retraso en el cumplimiento de las obligaciones o deberes formales o de colaboración y,

2 *Los criterios de graduación son aplicables simultáneamente.*

Los criterios establecidos en las letras e) y f) se emplearán, exclusivamente, para la graduación de las sanciones por infracciones simples. El criterio establecido en la letra d) se aplicará exclusivamente para la graduación de las sanciones por infracciones graves.

Reglamentariamente se determinará la aplicación de cada uno de los criterios de graduación.

3. *La cuantía de las sanciones por infracciones tributarias graves se reducirá en un 30 por 100 cuando el sujeto infractor o, en su caso, el responsable, manifiesten su conformidad con la propuesta de regularización que se les formule".*

³⁹⁴ Exposición de motivos del Real Decreto 1.930/1.998, de 11 de noviembre, que desarrolla el régimen sancionador tributario.

- d) La trascendencia para la eficacia de la gestión tributaria de los datos, informes o antecedentes no facilitados y, en general, del incumplimiento de las obligaciones formales y de colaboración a la Administración tributaria.

B) LA COMISIÓN REPETIDA DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS

El Real Decreto 1.930/1.998, de 11 de noviembre en su artículo 15.a) nos indica que *"la comisión repetidas de infracciones tributarias"* viene a constituir un criterio a tener en cuenta a los efectos de graduar las sanciones aplicables. Dicho literal a) nos indica que:

"a) La comisión repetida de infracciones tributarias. Se apreciará la existencia de esta circunstancia cuando el sujeto infractor haya sido sancionado, en virtud de resolución firme en vía administrativa, dentro de los cinco años anteriores a la comisión de la infracción objeto del expediente, por infracción tributaria simple de deberes u obligaciones de la misma naturaleza. A estos efectos, se considerarán deberes u obligaciones de la misma naturaleza los regulados en cada uno de los artículos 8 a 14 del presente Real Decreto.

Cuando concurra esta circunstancia, la cuantía de la sanción mínima prevista se incrementará, al menos, en un importe equivalente al 25 por 100 de la sanción máxima fijada para cada infracción simple cuando exista sanción firme por infracción relativa a la misma obligación; si la sanción firme lo fuese por infracción tributaria de otro tipo pero de la misma naturaleza que la que ahora se sanciona, dicho incremento será del 15 por 100.

Cuando la sanción se imponga por cada dato omitido, falseado o incompleto, la cuantía de la sanción mínima prevista a tal efecto se incrementará, al menos, en un importe equivalente al 2 por 100 de la sanción máxima prevista para cada dato omitido, falseado o incompleto".

Con lo cual podemos señalar que la consideración de la reincidencia o reiteración de las infracciones constituye un factor de importancia para la graduación de las sanciones ya que el mismo constituye un claro indicio de la peligrosidad del sujeto infractor. Cuando dicho precepto indica *"la comisión repetida de infracciones tributarias"*, las mismas deberán referirse a infracciones anteriores sancionadas mediante resolución firme en vía administrativa, habiéndose agotado todos los recursos ordinarios que contemple la ley, así como en vía judicial cuando el interesado haya ejercido dicho recurso, con lo cual, se salvaguarda el principio de presunción de inocencia y se garantiza la tutela judicial efectiva.

Las anteriores infracciones deben haberse llevado a cabo en el curso de los últimos cinco años a la comisión de la infracción por la que sea objeto de expediente en este momento, además de que se trate de infracciones tributarias que recaigan sobre deberes u obligaciones que sean de la misma naturaleza o categoría, de donde se deduce que las circunstancias de la reiteración se han de tener en cuenta separadamente para cada categoría de infracciones sean estas simples o graves y

que estén dirigidas tanto sobre el mismo sujeto infractor como del sujeto ofendido – Hacienda afectada–.

La Audiencia Territorial de Barcelona en su Sentencia³⁹⁵ de 5 de julio de 1.988, Fundamento Jurídico 3º señala que "...no puede aceptarse la imposición de una segunda multa por los mismos hechos, cuyos requerimientos fueron realizados todos el mismo día, naciendo entonces la imposición de la multa compulsiva que autoriza el citado art. 107 de la Ley de Procedimiento Administrativo para lo cual, y con acertado designio del legislador, se hará midiendo lapsos de tiempo que sean suficientes para cumplir lo ordenado, y como en el presente caso no consta este lapso de tiempo, es claro que el propósito legislativo del aludido art. 107 de la citada Ley de Procedimiento Administrativo no se ha llevado a cabo por la Administración demandada y en este punto es donde se impone la anulación de su modo de proceder". Del criterio anterior se desprende que ha de existir la circunstancia de tiempo entre las infracciones anteriores y la que se pretende sancionar en la actualidad, para que se pueda dar la hipótesis de la reiteración.

Con lo cual, podemos concluir señalando que es preciso que se deje transcurrir íntegramente el lapso de tiempo estipulado por la ley para que el sujeto obligado dé cumplimiento a los requerimientos hechos por la Administración, de no hacerlo, se le hará un nuevo requerimiento, y en caso de no cumplir, se estaría frente a una reiteración en la infracción, dando lugar a que se le apliquen las sanciones que sean pertinentes.

C) LA RESISTENCIA, NEGATIVA U OBSTRUCCIÓN A LA ACCIÓN INVESTIGADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

En las reformas de la Ley General Tributaria llevadas a cabo tanto por la Ley 10/1.985, como por la Ley 25/1.995, el legislador toma en cuenta el comportamiento del sujeto contribuyente para formular las infracciones y sanciones tributarias. En este sentido, el artículo 78.1.f) de la L.G.T. señala como hechos constitutivos de infracciones simples, "*La resistencia, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, sea en fase de gestión, inspección o recaudación*". Lo anteriormente señalado constituye una fórmula reiterada en la normativa que trata sobre las infracciones y sanciones tributarias, con anterioridad a la reforma de la L.G.T. por la Ley 10/1.985 se empleaba para la enumeración de las infracciones simples y la descripción de la defraudación.

³⁹⁵ Revista *Gaceta Fiscal*, núm. 61, 1.988, pág. 65 y ss.

Esta conducta del sujeto pasivo contribuyente es tomada en cuenta por la normativa tributaria además, para efectuar la graduación de las sanciones aplicables en cada caso. En tal sentido el artículo 82.1.b) de la L.G.T. nos indica que *"Las sanciones tributarias se graduarán atendiendo en cada caso concreto a:...b) La resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria..."*; lo que se encuentra contenido en el artículo 18 del Real Decreto 1.930/1.998, de 11 de septiembre, que desarrolla el régimen sancionador tributario, como criterio de graduación de las sanciones graves.

El Real Decreto 1.930/1.998, de 11 de septiembre (B.O.E. 12-9-1.998), de desarrollo del régimen sancionador tributario (Aranzadi, 1.998\2.285), ha hecho una precisión más concreta del alcance de esta resistencia, negativa u obstrucción a la acción de la Inspección, a diferencia del derogado Real Decreto 2.631/1.985, de 27 de diciembre (B.O.E. 18-1-1.986), que trataba sobre el procedimiento sancionador de las infracciones tributarias (Aranzadi, R.C.L. 1.986\176), que no llegaba a hacer una descripción si se quiere taxativa de los distintos supuestos de estas circunstancias.

En este sentido, el artículo 18 del Real Decreto 1.930/1.998, de 11 de septiembre señala lo siguiente:

"1. A efectos de lo previsto en el párrafo b) del apartado 1 del artículo 16 del presente Real Decreto, se considerará que existe resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria cuando los obligados tributarios, debidamente notificados y apercibidos al efecto, no atiendan los requerimientos formulados por la Administración tributaria en el curso de actuaciones de comprobación e investigación para regularizar su situación tributaria en las que se ponga de manifiesto la comisión de infracciones graves.

2. Cuando concorra esta circunstancia, el porcentaje de la sanción a imponer se incrementará entre 10 y 50 puntos, de acuerdo con los siguientes criterios:

a) Cuando el sujeto pasivo se niegue reiteradamente a aportar los datos, informes, justificantes y antecedentes que le sean requeridos a lo largo del procedimiento y, como consecuencia de ello, la Administración tributaria no pueda conocer la información solicitada, el porcentaje de la sanción a imponer se incrementará entre 30 y 40 puntos.

b) Cuando el sujeto pasivo no comparezca, habiendo sido requerido para ello, al menos tres veces consecutivas, el porcentaje de la sanción a imponer se incrementará entre 20 y 30 puntos.

Cuando de la incomparecencia reiterada se derive la necesidad de efectuar la regularización sin la presencia del obligado tributario, el porcentaje de la sanción a imponer se incrementará entre 40 y 50 puntos.

c) En otros supuestos de resistencia, negativa u obstrucción distintos de los anteriores, el porcentaje de la sanción a imponer se incrementará entre 10 y 30 puntos".

Hay que agregar que estos supuestos de resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración se pueden encuadrar dentro de un concepto más amplio, que vendría a estar constituido por la falta de colaboración con

la Administración tributaria, dentro del cual se encuentran los deberes de información tributaria sobre terceros. Estos supuestos se pueden producir en el curso de un procedimiento de inspección, tal como lo señala el artículo 41 del R.G.I.T., o bien llevarse a cabo en el marco de un procedimiento de gestión, lo que ocurriría cuando el sujeto infractor se resista o niegue a colaborar con los requerimientos formulados por la Administración, en el caso contemplado en el artículo 123 de la L.G.T. de una comprobación abreviada.

Por su parte el artículo 82.1.b) de la L.G.T. se refiere a la resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria, esto es, que por falta de colaboración se ha de entender aquella que se realiza sólo en el marco de un procedimiento de inspección. No obstante, de la lectura del artículo 78.1.f) de la misma L.G.T. se desprende que la falta de colaboración con la Administración puede ocurrir bien en la fase de gestión, inspección o recaudación, con lo cual se amplía la fórmula anterior. En todas estas fases se puede llevar a cabo el ejercicio de la potestad de obtención de información tributaria sobre terceros por parte de la Administración tributaria.

Por otra parte, el término "*Administración tributaria*" es comprensivo tanto de la Inspección de los Tributos, como de cualesquier otro órgano de la Administración tributaria que cumpla funciones de comprobación e investigación, incluido dentro de los mismos a los órganos gestores y de recaudación.

Desde nuestro punto de vista, la resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora como criterio para llevar a cabo la graduación de las sanciones a aplicar en cada caso concreto, son extensivas a todas aquellas personas naturales o jurídicas, públicas o privadas que se encuentren obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes o antecedentes con relevancia fiscal, que se puedan deducir de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas, de conformidad con lo pautado en el artículo 111 y 112 de la L.G.T.

D) LA FALTA DE CUMPLIMIENTO ESPONTÁNEO O EL RETRASO EN EL CUMPLIMIENTO DE LOS DEBERES FORMALES O DE COLABORACIÓN

La Ley General Tributaria en su artículo 82.1.e) considera como criterio para llevar a cabo la graduación de las sanciones, la falta de cumplimiento espontáneo o el retraso en el cumplimiento de los "*...deberes formales o de colaboración*", por tanto, quedará fuera de los mismos los relacionados con las obligaciones materiales,

esto es, el ingreso de la deuda tributario o bien otras cantidades de dinero que sea pertinente en razón de los tributos.

Estos criterios se utilizan para graduar las sanciones por infracciones simples, esto es, las meramente formales, las que se encuentran contenidas en el artículo 78 de la L.G.T, que se identifican con los deberes de colaboración en general, así como con los deberes de información tributaria sobre terceros en particular.

El artículo 15.1.c) del Real Decreto 1.930/1.998, de 11 de septiembre, de desarrollo del régimen sancionador tributario señala como criterio de graduación lo siguiente:

"...c) La falta de cumplimiento espontáneo o el retraso en el cumplimiento de las obligaciones o deberes formales o de colaboración.

Quando concurra esta circunstancia, la cuantía de la sanción mínima prevista se incrementará, al menos, en un importe equivalente al 5 por 100 de la sanción máxima si el retraso en el cumplimiento de la obligación no hubiera excedido de tres meses; en un 10 por 100, si el retraso fuera de tres a seis meses y en un 15 por 100 si el retraso fuera superior a seis meses.

Quando la sanción se imponga por cada dato omitido, falseado o incompleto, la cuantía de la sanción mínima prevista a tal efecto se incrementará, al menos, en un importe equivalente al 0,5 por 100, 1 por 100 ó 1,5 por 100 de la sanción máxima prevista para cada dato omitido, falseado o incompleto, en función de que el retraso hubiera sido inferior a tres meses, entre tres y seis meses o superior a seis meses".

Podemos afirmar en sentido contrario a lo enunciado en el literal e) del artículo 82.1 de la L.G.T., que el cumplimiento espontáneo de los deberes de información tributaria sobre terceros, de proporcionar toda clase de datos con relevancia tributaria, vendría a constituir un criterio que sirve de graduación de la sanción a aplicar, cuando el sujeto infractor cumple con sus deberes formales, esto es, cuando los lleva a cabo sin necesidad de requerimiento alguno por parte de la Administración tributaria.

E) QUE LOS DATOS, INFORMES O ANTECEDENTES NO FACILITADOS TENGAN TRASCENDENCIA PARA LA EFICACIA DE LA GESTIÓN TRIBUTARIA

Las particularidades enumeradas en el artículo 82.1.f) de la L.G.T. son aplicables exclusivamente en relación con la graduación de las sanciones por infracciones simples, siendo un criterio que aparecía ya antes de la reforma de la L.G.T. por la Ley 25/1.995, de 20 de julio, y que se encuentra desplegado en el artículo 15.1.d) del Real Decreto 1.930/1.998, de 11 de septiembre, de desarrollo del régimen sancionador tributario, que señala como criterio de graduación de las sanciones pecuniarias por infracción tributaria simple, las circunstancias siguientes:

"...d) La trascendencia para la eficacia de la gestión tributaria de los datos, informes o antecedentes no facilitados y, en general, del incumplimiento de las

obligaciones formales, de las de índole contable o registral y de colaboración o información a la Administración tributaria.

A estos efectos, tienen la consideración de obligaciones o deberes formales con trascendencia para la eficacia de la gestión tributaria, en particular, los siguientes:

1) La presentación de los resúmenes anuales de retenciones e ingresos a cuenta.

2) La presentación de la declaración anual de operaciones con terceras personas.

3) La presentación de la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias establecida por el artículo 78 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (RCL 1992\2834 y RCL 1993\404).

4) La presentación de la declaración relativa a la identificación de los partícipes en planes y fondos de pensiones y en los sistemas alternativos a los mismos a que se refieren los artículos 60, 62 y 72 del Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 1307/1988, de 30 de septiembre (RCL 1988\2216 y RCL 1995\1860).

5) Los relacionados con el suministro de información sobre cuentas corrientes, depósitos de ahorro y a plazo, cuentas de préstamos y créditos y demás operaciones activas y pasivas, incluidas las que se reflejen en cuentas transitorias o se materialicen en la emisión de cheques u otras órdenes de pago a cargo de la entidad, de los bancos, cajas de ahorro, cooperativas de crédito y cuantas personas físicas y jurídicas se dediquen al tráfico bancario o crediticio.

6) Las obligaciones de información que establece la disposición adicional cuarta, apartado 3, de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre (RCL 1995\3496 y RCL 1996\2164), del Impuesto sobre Sociedades, y la disposición adicional decimocuarta de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre (RCL 1996\3182), de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

7) La utilización del número de identificación fiscal en las operaciones a que se refieren los artículos 6 y 15 del Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del número de identificación fiscal, así como la identificación, en los términos del artículo 16 del citado Real Decreto, de los empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

8) La comunicación a la Administración tributaria del domicilio fiscal, así como de sus modificaciones.

9) La presentación de las declaraciones de operaciones de productos objeto de los Impuestos Especiales.

10) La declaración resumen anual correspondiente al Impuesto sobre Primas de Seguros, a que se refiere el apartado 13 del artículo 12 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

11) La declaración resumen anual correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido, a que se refiere el artículo 164, apartado uno, número 6.º, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (RCL 1992\2786 y RCL 1993\401), del citado Impuesto.

Asimismo, se considerarán de especial trascendencia para la eficacia de la gestión tributaria los siguientes datos que deben figurar en las facturas, justificantes o documentos equivalentes:

1.º El número y, en su caso, serie de la factura.

2.º El número de identificación fiscal del emisor de la factura.

3.º La cuantía total de la contraprestación y, en su caso, la cuota tributaria repercutida.

Para la aplicación de este criterio, se tomará en cuenta, en el incumplimiento de los deberes u obligaciones mencionados anteriormente, el volumen de operaciones del sujeto obligado y el número y entidad de los datos, cargos o abonos, omitidos, falseados o incompletos, así como la incidencia que este incumplimiento

pueda determinar en la situación tributaria de otros contribuyentes afectados por el mismo".

Podemos concluir señalando que el precepto antes transcrito contempla una gama bastante amplia de deberes de información y colaboración, los cuales son para la Administración tributaria de una trascendencia importante para la gestión de los tributos, constituyendo por tanto su incumplimiento, infracciones tributarias simples de mucho significado para la Administración. Por ello, son sancionadas en el artículo 83 de la L.G.T. con bastante severidad estas infracciones relacionadas con los deberes de información en particular y, de colaboración en general, en donde los márgenes entre el mínimo y máximo de la sanción aplicable pueden resultar muy amplios, lo que ratifica la importancia de las infracciones contempladas.

La importancia que tenga el incumplimiento llevado a cabo por parte del sujeto obligado a atender estos deberes de información y colaboración y, en general, los deberes formales para la gestión de la Administración tributaria, es algo que se apreciará en cada caso concreto, no sólo en cuanto al incumplimiento propiamente dicho, sino en la trascendencia que el mismo tenga para la gestión de los tributos, derivado de cada situación. Por tanto el incumplimiento de cualesquiera de los deberes a que se contrae el Decreto antes mencionado, puede tener una trascendencia que puede ser mayor o menor, lo que se observará al analizar la índole del deber, así como las condiciones concretas en que se presenta cada caso.

4. CONCLUSIONES

1) Las infracciones cometidas en razón de la violación de un derecho subjetivo de crédito cuyo titular es la Administración tributaria, conlleva una respuesta del ordenamiento jurídico tributario que puede consistir en la condena del sujeto infractor para que efectúe el debido resarcimiento del daño causado o bien en la aplicación de una sanción con carácter represivo.

2.) Desde el punto de vista formal, las infracciones y sanciones tributarias son conocidas por la Administración, la que está llamada a aplicar directamente las sanciones correspondientes; mientras que en las figuras penales, corresponde la competencia para juzgarlas exclusivamente a los Tribunales judiciales. Por tanto, el criterio de distinción desde el punto de vista formal lo constituye el órgano que conoce y aplica tales ilícitos.

3.) Las infracciones y sanciones tributarias constituyen ilícitos de naturaleza análogas a las infracciones y sanciones penales, ya que en ambos casos el

legislador califica de igual forma la conducta ilícita, haciéndola merecedora de una medida represiva, cuyo fin es el castigo y la intimidación, la disuasión para quienes quieran seguir dicha conducta, claro está con la salvedad que hay que hacer respecto a ambas desde el punto de vista formal –derivadas de la competencia del órgano para conocer de las mismas– sin que se distingan en lo sustancial.

4.) El incumplimiento de los deberes de información tributaria sobre terceros contemplados en los artículos 111 y 112 de la Ley General Tributaria da lugar a la comisión de infracciones simples. La misma L.G.T. al tratar el tema de las sanciones establece por vía indirecta determinados tipos específicos de infracciones simples en las que resalta un reforzamiento de la sanción aplicable, a las que Pérez Royo denomina "...infracciones simples cualificadas"³⁹⁶. Estas infracciones según la L.G.T. vendrían configuradas por: la omisión de presentación de datos; la resistencia, excusa o negativa a la actuación de la inspección o recaudación de los tributos relativa al examen directo de la información y el suministro de información falsa, inexacta o incompleta.

5.) La doctrina ha configurado una división tripartita de los hechos que puede constituir resistencia, negativa u obstrucción a las actuaciones de la Administración tributaria como generadoras de infracción tributaria. Las mismas vendrían dadas por los siguientes supuestos:

a) Obstáculo, resistencia o negativa a las actuaciones de los órganos de Inspección o Recaudación llevadas a cabo cerca del obligado a cumplir los deberes de información;

b) Obstrucción subsiguiente al requerimiento hecho al sujeto obligado de las actuaciones inspectoras y de recaudación cerca del mismo y,

c) Resistencia, negativa u obstáculo a las actuaciones de comprobación por parte de la inspección y recaudación cerca del sujeto obligado, en relación con los datos e información ya aportada.

6.) Las infracciones tributarias cometidas por el incumplimiento de los deberes de información tributaria sobre terceros, esto es, por la falta de presentación de los datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, bien con carácter general, bien a requerimiento individualizado de la Administración tributaria, serán sancionadas con multas pecuniarias por cada dato omitido, falseado o incompleto, considerándose que se comete una infracción por cada dato omitido o alterado.

³⁹⁶ Pérez Royo, F.: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, ob. cit. pág. 346 y 347.

7.) En las infracciones simples cuando la sanción pecuniaria supera cierta cuantía y los sujetos a quienes la Administración tributaria dirige los requerimientos de obtención de información constituyen un sector relevante en el tráfico jurídico o económico, tales como profesionales oficiales, entidades bancarias o de crédito, se aplicarán sanciones accesorias adicionales a las multas pecuniarias.

8.) Las sanciones aplicables a las distintas infracciones que cometan los sujetos infractores están sujetas a un amplio margen de discrecionalidad por parte de quienes están llamados a imponerlas, no obstante, las mismas se pueden acotar tomando en cuenta los distintos criterio de graduación a que se refiere el artículo 82 de la L.G.T. y en el Real Decreto 1.930/1.998, de 11 de noviembre, que desarrolla el régimen sancionador tributario, el cual introduce unos criterios que orientan a los órganos administrativos en su actuación, lo que permite una mayor eficacia y la debida ponderación de la importancia de las conductas de mayor gravedad, evitando de este modo el automatismo en la aplicación de las sanciones y el respeto a los derechos y garantías de los contribuyentes.

9) En la aplicación de las sanciones que proceda en razón de las infracciones tributarias cometidas por el sujeto infractor, se ha de tener en cuenta el principio de legalidad en la tipificación de las mismas. En este sentido, el artículo 251 de la Constitución dispone que *"Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento"*. Por tanto, se desprende de la normativa anterior, que tanto las infracciones como las sanciones aplicables han de tener la correspondiente cobertura legal, que la potestad sancionadora ha de derivar de una norma con rango de ley, con lo cual, en materia de infracciones administrativas, la tipificación se ha de realizar de conformidad con la ley, de forma que el Reglamento venga llamado a realizar la correspondiente especificación del tipo genérico y dentro de los límites comprendidos en la ley respectiva –artículo 87 apartados 2º y 3º de la L.G.T.

CAPÍTULO VII

LÍMITES A LOS DEBERES DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA SOBRE TERCEROS

1. LOS LÍMITES A LOS REQUERIMIENTOS DE OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN: FUNCIÓN Y CLASES

1.1. FUNCIÓN

En un sentido amplio podemos afirmar que dentro del marco del Estado de Derecho, no hay cabida para un poder soberano que se encuentre sustraído a toda norma o regla de derecho. Aplicando esta idea al poder financiero, el mismo, al igual que cualesquiera otra manifestación del poder político se encuentra subordinado en su ejercicio al conjunto del Ordenamiento jurídico, esto es, al marco del Derecho, con lo cual, podemos decir que, el poder financiero se encuentra delimitado en su ejercicio por el Ordenamiento jurídico positivo.

En tal sentido se ha pronunciado la doctrina más autorizada y, dentro de ella tenemos a Martín Queralt y otros, quienes señalan que, "Siendo cometido esencial del Derecho Financiero (y, en general, de todo el Derecho Público) el hacer posible la sujeción del Poder al Derecho, asegurando su efectiva juridificación y control, el estudio de los límites jurídicos del poder financiero se extiende al estudio del Derecho Financiero en su totalidad".³⁹⁷

Cuando el Estado o las Comunidades Autónomas en ejercicio de su poder financiero legislan en materia financiera, aprobando sus respectivos presupuestos o estableciendo tributos, se encuentran limitados por un conjunto de mandatos y principios contenidos en la Constitución y que se deben respetar. Los mismos constituyen límites al poder financiero derivados directamente del texto constitucional.

Existe otro grupo de límites que aún cuando en última instancia su base halla que buscarla en los límites derivados directamente de la Constitución, tienen un fundamento más cercano, constituido por aquellos principios que rigen la aplicación del ordenamiento jurídico interno, los que en materia tributaria encuentran su concreción en los artículos 21 y 22 de la Ley General Tributaria y demás preceptos concordantes. Se trata de un conjunto de principios generales que informan la eficacia y extensión de la ley, y por tanto, la eficacia así como la extensión del poder tributario.

La Administración tributaria, hace uso de las facultades reconocidas por la ley en ejercicio del poder financiero y, como señala Collado Yurrita, "Las actuaciones

³⁹⁷ Martín Queralt, J., y otros.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit., pág. 234.

inspectoras afectan,... a la esfera jurídica del contribuyente, incidiendo sobre sus derechos fundamentales, sobre aquellos derechos reconocidos constitucionalmente y que definen el ámbito de autonomía de cada persona frente a las demás y también, por tanto, frente a la Administración³⁹⁸, con lo cual, se hace necesario la existencia de límites a esa actuación de la Administración tributaria, en aras de procurar un mínimo de garantías, que si bien tales actuaciones son procedentes, las mismas se encuentren sometidas al cumplimiento de ciertos requisitos en respeto de los derechos que el mismo ordenamiento jurídico reconoce a las personas.

En consecuencia, podemos afirmar que esta atribución de obtención de información a cargo de la Administración tributaria ha de usarse con las garantías de seguridad que entraña el ser depositario de datos e informes relacionados con los contribuyentes o terceras personas, en donde los funcionarios públicos a quienes les está encomendada tal labor, deben actuar con el mayor respeto a la persona del contribuyente, ya que como nos dice Banacloche, "...lo injustificado no son los privilegios de la Administración, sino el abuso que de los mismos puedan hacer los empleados públicos"³⁹⁹.

En España, la normativa fiscal se ha ocupado de manera considerable en el desarrollo de los deberes de información tributaria contenido en los artículos 111 y 112 de la L.G.T.. El artículo 111.1, el cual ya ha sido citado con anterioridad, establece un deber amplísimo de información impuesto a terceras personas. Haciendo referencia a estos deberes de información, Agulló Agüero, señala que el número de tales deberes ha crecido de manera considerable, "cuyas dimensiones hace ya tiempo que dejaron de ser normales para entrar en el terreno de lo gigantesco y sorprendente"⁴⁰⁰.

Este crecimiento conlleva para la Administración tributaria el poder contar con una mayor cantidad de datos, que al hacer uso de lo mismos, permite que con base

³⁹⁸ Collado Yurrita, M. A.: "...Lo fundamental de los mismos no es tanto la actuación que permite desarrollar a su titular cuanto la prohibición de que la Administración pueda menoscabarlos. Es decir, consisten no sólo en la facultad de disponer del bien que constituye su objeto sino sobre todo en la facultad de que goza el titular de los mismos para impedir una actuación que reduzca ilegítimamente su esfera de libertad". "Las inspecciones tributarias y las situaciones jurídicas del contribuyente en el Derecho italiano: Un apunte". En *R.E.D.F.*, núm. 54, 1987, pág.206.

³⁹⁹ Banacloche, J.: "Algunas experiencias tributarias" en *Revista Impuestos II*. ob. cit., pág. 1413. Por otra parte se ha señalado Sainz de Bujanda, F. que, "los límites básicos, de tipo material dentro de los que ha de moverse la inspección derivan de los principios cardinales que inspiran el Estado de Derecho", en *Notas de Derecho financiero*, Tomo I, Vol. III, publicado por el servicio de publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad de Madrid, Madrid, 1975, pág. 170.

a la información obtenida sobre los contribuyentes, poder atribuir a los mismos la realización de hechos imposables, lo que viene a redundar en una mayor eficacia en la recaudación, combatiendo en esta misma medida el fraude fiscal. Pero el uso de esta facultad que tiene la Administración de información de los particulares, ha de hacerse con la mayor cautela, para no incurrir en abusos.

La importancia esencial de la información para la gestión tributaria estriba en que la Inspección, frente a las declaraciones efectuadas por los contribuyentes, pueda aportar pruebas que evidencien en un momento dado la falta de veracidad de lo declarado o, de otro modo, dar soporte a los resultados de la investigación que demuestran lo no declarado por el contribuyente (artículos 114 L.G.T. y 42 RD 939/1.986 del R.G.I.T.).

Como nos dice Collado Yurrita "en el ejercicio de la actividad inspectora, la Administración Pública ejercita potestades que se justifican y legitiman en cuanto se desarrollan en orden al objetivo que debe inspirar la actuación inspectora; esto es, la investigación de hechos imposables y de aquellos elementos que pueden permitir cifrar la deuda tributaria..."⁴⁰¹, lo que no tendría porque estar reñido con el respeto a los derechos de los contribuyentes.

Los límites a los deberes de información han adquirido importancia, toda vez que las solicitudes por parte de la Administración, del cumplimiento bien sea con carácter general o bien mediante requerimiento individualizado de dichos deberes de información han ido en aumento, y esto impone la obligación por parte de la Administración de proporcionar un mínimo de garantías⁴⁰² a la hora de solicitar información, que redunde en un respeto a los derechos de los administrados⁴⁰³.

⁴⁰⁰ Agulló Agüero. A.: "Intercambio de información tributaria y derecho de la información (Notas sobre la incorporación al derecho interno de las Directivas comunitarias en materia de intercambio de información), en *Revista Noticias/ CEE*, núm. 46, nov. 1988, pág. 48.

⁴⁰¹ Collado Yurrita, M. A.: "Las inspecciones tributarias...". ob. cit., pág. 205.

⁴⁰² "Este aumento de la necesaria participación del contribuyente en la gestión de los impuestos, generador además de una nada despreciable presión fiscal indirecta, no se ha visto acompañado de la correspondiente regulación de las garantías del contribuyente. El contribuyente debe seguir recurriendo al escaso e inespecífico desarrollo constitucional del derecho a la intimidad personal, a la jurisprudencia o a los principios que rigen la actividad administrativa, y tampoco goza de un adecuado sistema de garantías respecto a la utilización de esa información" Agulló Agüero. A.: "Intercambio de información tributaria y derecho de la información...", ob. cit., pág. 48.

⁴⁰³ López Martínez, J.: considera que "el aumento de los deberes de información..., no tiene porque significar un debilitamiento de las garantías del contribuyente, y del tercero obligado a proporcionar datos sobre el mismo, no obstante, para evitar que ello se produzca, ha de realizarse un trabajo que deber ir dirigido en un doble sentido: en primer lugar, hacia la creación de un conjunto estructurado de límites al establecimiento y desarrollo de dichos deberes de información; en segundo lugar, hacia una paralela regulación de la información obtenida, fundamentalmente en cuanto a la utilización de la misma". *Los deberes de información tributaria*. ob. cit., pág. 121.

El hecho de que cada vez la Administración tenga la necesidad de recabar de los administrados más datos, con el propósito de conocer mucho más su situación financiera en orden a la tributación, podemos decir con Checa González y Merino Jara, que "ello no supone, *per se*, un debilitamiento de las garantías del contribuyente; muy al contrario, implica un reforzamiento de su status jurídico, toda vez que posibilita la efectiva contribución de todos al sostenimiento de los gastos públicos con arreglo a la verdadera capacidad económica".⁴⁰⁴.

Se ha de señalar que el respeto de los derechos y garantías de los contribuyentes a la hora de solicitar información sólo es viable si por una parte se establece un conjunto bien definido y estructurado de límites a los deberes de información⁴⁰⁵ y, por otra parte, se tiene bien clara la utilización y regulación de la información obtenida, en el sentido de que los funcionarios que tienen acceso a dicha información respeten el secreto y mantenga el sigilo que de ellos se espera, haciendo uso de la misma para los fines que ha sido requerida, en razón de la importancia de los datos que llegan a su poder⁴⁰⁶.

Ahora bien, es preciso afirmar que el interés particular que tienen los contribuyentes a que se les respete y garantice mediante el establecimiento de límites a los deberes de información y al uso que de la misma se haga, no debe quedar relegado a un segundo plano al contraponerlo frente al interés general que conlleva la imposición tributaria, frente a los fines del poder financiero, de modo que en este sentido, hay que buscar un punto de encuentro, sin que resulte una en detrimento de la otra, sino que ambos intereses han de preservarse, estableciendo por parte del poder financiero una serie de deberes de información para la plena

⁴⁰⁴ Checa González, C. y Merino Jara, I.: "...el ejercicio por la Administración de los poderes que le han sido conferidos tiene que llevarse a cabo dentro de un marco jurídico determinado, esto es, respetando ciertos límites, entre otros, v. gr. el derecho a la intimidad consagrado en el artículo 18.1 de la Constitución". "El derecho a la intimidad como límite a las funciones investigadoras...", ob. cit., pág. 733. Por su parte Parra de Más, S. señala que "La L.G.T. ha pretendido reforzar las garantías jurídicas del administrado, en cuanto contribuyente, en sus relaciones con la Administración Fiscal. Pero este proceso de defensa del individuo no puede ser antagónico con la necesidad del Estado de conocer, cada día más afinadamente la verdadera situación o posibilidades de cada uno de los administrados en orden a la distribución de las cargas fiscales. En definitiva, no puede haber mayor garantía individual que un reparto justo de los tributos". "Apuntes para un trabajo sobre la colaboración...", ob. cit., pág. 584.

⁴⁰⁵ Ver a Eserverri Martínez, E. y López Martínez, J.: en *Temas prácticos de Derecho Financiero*, ob. cit. pág. 516.

⁴⁰⁶ Nos dice Agulló Agüero, que "No se ha añadido nada en la nueva legislación respecto al contenido y significado de los deberes de sigilo y secreto de los funcionarios de la Administración, y no se ha incorporado nada que garantice conforme a las nuevas tendencias el control por parte del contribuyente de su propia información. Tal desigualdad en la evolución legislativa implica el peligro a mi juicio, de transformar la participación del contribuyente en mera utilización." En "Intercambio de información tributaria y derecho de la información...", ob. cit., pág. 48.

consecución del interés público o general, pero manteniendo un sistema claro y preciso de límites que den garantía y precisión a tal deber.

Autores como Collado Yurrita han expresado que, "El Ordenamiento jurídico es básicamente un sistema de equilibrio entre intereses contrapuestos y, por tanto, también un sistema de equilibrio entre los intereses de carácter público y los intereses de carácter privado que, en una situación determinada, pueden entrar en conflicto. De ello resulta que, cuando la Ley reconozca o atribuya mayor relevancia a la satisfacción de un interés público que a la realización de un derecho particular, éste ha de ceder"⁴⁰⁷, lo que a mi juicio no tiene porqué estar reñido, esto es, el interés de la Administración de recabar la información que considere necesaria y el respeto de un mínimo de derechos y garantías frente al sujeto llamado a cumplir tales deberes de información.

Si el interés público ha sido establecido por ley, y éste se considera de mayor trascendencia, la Administración puede en esta misma medida incidir en la esfera jurídica del particular. No obstante, el Ordenamiento jurídico debe procurar conseguir un punto de equilibrio entre los intereses que se encuentran en juego, en donde la Constitución ha de establecer garantías para asegurar el respeto de los derechos de los particulares⁴⁰⁸.

Con respecto al estudio de los límites a los deberes de información, lo haremos en primer término sobre la base de los derechos constitucionales que en un momento dado se pueden ver afectados con el requerimiento de información tributaria; por otra parte tomaremos en cuenta, que para la obtención de información tributaria sobre terceros ha de hacerse a través de un procedimiento, con lo cual, se han de respetar los principios generales que rigen la aplicación del ordenamiento jurídico interno, esto es, los límites que se desprenden de la normativa contemplada en la Ley General Tributaria, en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos y demás normativa aplicable en la gestión de los tributos.

En este sentido señala Ruiz García que, "...La vigencia del Texto Constitucional lleva incita la necesidad de contemplar las instituciones y relaciones

⁴⁰⁷ Collado Yurrita, M. A.: "Las inspecciones tributarias...", ob. cit, pág.207.

⁴⁰⁸ "La inviolabilidad de los derechos no puede significar, obviamente, que éstos tengan una ilimitada extensión. El término inviolabilidad no puede entenderse como sinónimo de ilimitado. Es evidente, por tanto, que, en principio, limitar una libertad no da lugar a una violación de la misma, siempre que dicha limitación se lleve a cabo para alcanzar otros objetivos constitucionalmente prevalentes, y sea realizada con las garantías adecuadas..., cuando el legislador regule el ejercicio de los derechos subjetivos, deba hacerlo de manera que resulte asegurada la máxima operatividad de los mismos, hasta donde sea compatible con la protección de los otros intereses públicos y privados que puedan entrar en relación con aquellos" Collado Yurrita, M. A.: "Las inspecciones tributarias...", ob. cit, pág.207 y 208.

jurídicas reguladas por el Derecho tributario a la luz de los principios establecidos por aquél. La expresada necesidad, que ha sido especialmente sentida en el marco del Derecho tributario material, comienza también a suscitar la atención de la doctrina y jurisprudencia con relación a las normas del llamado Derecho tributario formal; estas últimas establecen un repertorio de deberes de comportamiento a cargo de los sujetos pasivos y de terceros que deben armonizarse con los principios, valores y derechos reconocidos por el Texto Constitucional"⁴⁰⁹.

Estos vínculos jurídicos consecuencia del Derecho Tributario Material como del Derecho Tributario Formal, han de analizarse a la luz de la normativa constitucional, dado que es en la Constitución donde se señalan derechos y garantías que ponen límite al poder financiero, pero que habrán de ser analizados en cada caso concreto, tomando en consideración la interpretación que ha hecho la jurisprudencia tanto del Tribunal Supremo, así como fundamentalmente del Tribunal Constitucional. En este sentido nos dice Collado Yurrita, que "...las limitaciones a las libertades constitucionalmente garantizadas son admisibles solamente en tanto en cuanto se orientan a proteger y asegurar los diversos intereses que coexisten o deben coexistir en toda sociedad"⁴¹⁰.

En el estudio de los límites a los deberes de información, se ha de tener en cuenta lo dispuesto en los artículos 111 y 112 de la Ley General Tributaria, así como el desarrollo que de los mismos hacen los artículos 12, 37 y 38 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos.

De la lectura del encabezamiento del artículo 111.1 se deduce que la información que se le debe proporcionar a la Administración tributaria, ha de ser propiamente de índole tributaria –"*...con trascendencia tributaria...*"–, ya que quedaría fuera de la investigación que hace la Inspección de los tributos todo lo que tenga que ver con una realidad extraña a la materia tributaria, por tanto, el objetivo que debe cumplir la Inspección, no es otro que el de obtener la verdad en relación

⁴⁰⁹ Ruiz García, J. J., Señala asimismo que "La atribución de plena eficacia jurídica al texto constitucional significa, ... uno de los hallazgos más fructíferos de la ciencia jurídica de nuestro tiempo...ha permitido captar su esencial significado jurídico, no sólo como norma básica e inspiradora del ordenamiento jurídico en su conjunto, sino también como norma jurídica fundamental a la que todas las restantes aparecen directamente vinculadas..., en cuanto definidora de los valores superiores del ordenamiento y de los derechos y obligaciones básicos y fundamentales de los ciudadanos, la Constitución interpone una serie de límites a la actuación de los poderes públicos". *Secreto bancario y Hacienda pública*, Civitas, Madrid, 1988, pág. 27-28.

⁴¹⁰ Collado Yurrita, M. A.: "Las inspecciones tributarias...", ob. cit, pág.207. Nos dice Sainz de Buajanda, F., que "...esos límites viene determinado por el respeto a los derechos individuales del hombre, amparados por normas fundamentales del ordenamiento interno e, incluso, por

con los hechos imponibles. De lo anteriormente dicho, se desprende un límite a la función inspectora de la Administración tributaria, esto es, que sólo compete obtener información que tenga relevancia fiscal.

Hemos de señalar en consecuencia que, la "*trascendencia tributaria*" se constituye en un límite más del deber de información que ha de llevarse a cabo frente a la Administración tributaria, dado que la norma jurídico tributaria señala que los datos, informes o antecedentes han de tener dicha cualidad para que sean tomados en cuenta.

Con la reforma del artículo 111 de la L.G.T. llevada a cabo por la Ley 10/1.985, de 27 de abril, se extienden los deberes de información a un número mayor de personas e instituciones, lo cual se mantiene en los mismos términos con la reforma de dicho artículo efectuada por la Ley 25/1.995, de 20 de julio, así como también lo contenido en el artículo 112 de la L.G.T.

De los artículos antes mencionados, se desprenden los límites al deber de información tributaria de terceros, pudiéndose señalar los siguientes:

- a) El secreto del contenido de la correspondencia;
- b) El secreto de los datos que se hayan suministrado con fines estadísticos;
- c) El secreto derivado del protocolo notarial;
- d) El secreto de los datos que puedan atentar al honor o a la intimidad personal;
- e) El secreto profesional y,
- f) El secreto de las diligencias sumariales.

Por su parte el artículo 37 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos desarrolla los límites contemplados en los artículos 111 y 112 de la Ley General Tributaria.

La doctrina científica también ha señalado sus criterios en cuanto a los límites a la potestad de información tributaria y, en tal sentido podemos decir con Aguilar Fernández-Hontoria, cuando expresa que, "En una perspectiva general, los límites pueden derivar de dos ordenes de consideraciones:

- 1º La posible innecesariedad o inconveniencia de algunas obligaciones de información, en la medida en que, además de complicar y encarecer la gestión económica de los sujetos titulares pasivos de las mismas, no

declaraciones universales formuladas en el seno de organizaciones internacionales", en *Notas de Derecho financiero*, ob. cit., pág. 170.

supongan la aportación de datos especialmente útiles para la Administración tributaria.

2° La posible ilegalidad de tal exigencia de datos"⁴¹¹.

Otro autor que ha hecho una clasificación de los límites a los deberes de información es Sánchez Serrano, quien los clasifica en dos grandes grupos, uno de carácter formal y otro de carácter material.

- "a) ...límites que podríamos denominar de carácter formal, que corresponde al principio de legalidad administrativa en todas sus manifestaciones..., la Administración sólo podrá o exigir el cumplimiento de tales deberes dentro de los límites establecidos en la Ley formal, sin que esta materia sea –deba ser– susceptible de reglamentación autónoma...
- b) las potestades de la Administración están sujetas a límites que podríamos llamar de carácter sustantivo o material –y a su vez subdivide este grupo en otros principios ya aplicados por el Derecho administrativo como son–,
 - a') ...límites a la actividad administrativa consistente en el debido respeto a derechos o garantías individuales atribuidas al administrado por normas fundamentales y de rango ordinario, así existe el derecho a la inviolabilidad del domicilio, el derecho al secreto de la correspondencia, el derecho a la intimidad personal;
 - b') ...las obligaciones que puedan imponer la Administración a los particulares entren en colisión con deberes de estos últimos que se consideren de mayor importancia...los deberes de sigilo..., del secreto profesional y,
 - c') ...otras limitaciones que derivan de principios generales del Derecho...el principio de seguridad jurídica o del de igualdad ante la Ley"⁴¹².

Por su parte, López Martínez,⁴¹³ lleva a cabo una clasificación que engloba a la anteriormente citada, donde, toma en consideración en primer lugar, las disposiciones normativas tanto de rango constitucional como legal que dan lugar al nacimiento de los límites a los deberes de información y, en segundo lugar, toma en consideración la naturaleza sustantiva o material y adjetiva o procedimental de donde emana cada uno de los límites, con lo cual tenemos:

⁴¹¹ Aguilar Fernández-Hontoria, J.: "La defensa de la intimidad como nuevo límite a las obligaciones de información tributaria" en *Revista de D.B.B.*, núm. 12, 1983, pág. 830.

⁴¹² Sánchez Serrano, L.: "En torno a la función comprobadora de la Administración Pública en la gestión de los tributos", en *R.E.D.F.*, núm. 03, 1974, pags 582 y ss. Por su parte Meilán Gil, J. L., señala los límites al deber de información tributaria en "". En "el deber de información...", ob. cit., pág. 238 y ss..

1. Tomando en consideración el contenido normativo de la Constitución, existen unos límites a los deberes de información derivados de los derechos constitucionales protegidos, dentro de los cuales tenemos a los límites que proceden,
 - a) Del derecho a la inviolabilidad del domicilio;
 - b) Del secreto profesional;
 - c) Del derecho al honor o a la intimidad;
 - d) Del límite al uso de las tecnologías de la información y,
 - e) De los límites derivados del principio de legalidad como garantía de los deberes de información tributaria.
2. Considerando ahora, los límites que se encuentran en el contenido normativo pero de rango legal tenemos:
 - a) El secreto del protocolo notarial;
 - b) El secreto de las diligencias sumariales;
 - c) El secreto profesional y,
 - d) El secreto estadístico.
3. Tenemos ahora los límites objetivos al deber de información, relativos a los datos sobre los que recae el deber, tomando en consideración lo que se pueda entender como "trascendencia tributaria" de la información.
4. Límites a los deberes de información desde el punto de vista procedimental, que vienen a estar constituidos por los requisitos que se exija para formular los correspondientes requerimientos.
5. Finalmente tenemos aquellos límites que derivan de los principios generales del derecho, tomando en consideración lo referente al principio de proporcionalidad y la subsidiariedad.

Finalmente señalaremos la clasificación de los límites a la potestad de obtención de información que lleva a cabo Sainz Moreno⁴¹⁴, quienes los divide en límites previos a la obtención de datos y en límites posteriores a las actuaciones de obtención de información, clasificación que será tratada dentro del análisis que nos proponemos hacer.

Estas clasificaciones de los límites a los deberes de información, no son sino unas de las múltiples clasificaciones que se puedan hacer, todo dependiendo del enfoque que se le quiera dar al estudio de las mismas, bien si se toman en

⁴¹³ López Martínez, J.: *Los deberes de información tributaria*, ob. cit., pág.126-127.

⁴¹⁴ Sainz Moreno, J.: *Teoría del procedimiento fiscal*, ob. cit., pág. 94. Por su parte cabe destacarr el trabajo realizado por López Martínez, J., en donde se ha destacado la importancia de la colaboración, en *Los deberes de información tributaria*, ob. cit., pág. 18 y ss.

consideración las normas que garantizan ciertos derechos y garantías reconocidos al ciudadano y, que se deben respetar a la hora de llevar a cabo el ejercicio de las potestades atribuidas a la administración, o bien si se toman en consideración los caracteres objetivo, subjetivo o procedimental de los deberes de información.

1.2. CLASES

Las clasificaciones antes señaladas llevadas a cabo por la doctrina, sobre los límites a la potestad de obtención de datos de terceros las podemos resumir en:⁴¹⁵

- A) Generales o intrínsecos. Los que vienen a afectar directamente a la potestad de información, esto es, son inherentes a su propia naturaleza; los cuales a su vez se pueden clasificar en:
 - a') Límites materiales, en los cuales se ha de tener en cuenta la proporcionalidad de los medios utilizados, así como el objeto de la información, etc.;
 - b') Límites formales o procedimentales, referidos al cumplimiento de aquellos requisitos que tienen que ver con el requerimiento de información, la autorización del órgano competente, lapso para llevar a cabo el cumplimiento, etc.

Estos límites ya han sido tratados con anterioridad en el curso de la presente investigación, por lo que aquí sólo nos ocuparemos de los límites derivados de los derechos fundamentales de orden constitucional y límites contenidos en normas con rango de ley.

- B) Especiales o extrínsecos. Constituyen aquellos límites que afectan a determinados sujetos o datos, los cuales se encuentran conformados por aquellos diferentes tipos de secretos que de conformidad con los artículos 111.4 y 5 de la L.G.T. y 37.5 y 6 del R.G.I.T. se tienen frente a la Hacienda Pública.

Por nuestra parte seguiremos la clasificación de los límites que toma en consideración las contenidas disposiciones jurídicas de orden constitucional así como aquellas que se encuentran contenidas en disposiciones normativas de rango legal.

⁴¹⁵ Palao Taboada, C. "La potestad de obtención de información...", ob. cit., pág. 140 y ss.; Herrera Molina, P.M.: En *La potestad de información tributaria sobre terceros*, ob. cit. pág. 191 y ss.

2. LÍMITES DERIVADOS DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE ORDEN CONSTITUCIONAL

Como ya se ha indicado, la Constitución reconoce una serie de derechos y garantías al ciudadano que le permiten su convivencia en sociedad; el respeto que tanto los poderes públicos como las demás personas deben tener a esa esfera de derechos particulares de cada uno, garantiza la armonía y la paz social. Estos derechos constitucionales se nos presentan como auténticos límites que se imponen frente a los demás e indican hasta dónde se puede llegar, para no invadir la esfera de derechos que corresponde a cada sujeto.

En consecuencia, en la presente investigación partiremos del análisis de estos derechos constitucionales, para ver cómo influyen en el campo del derecho tributario, en todo lo relacionado con los límites a los deberes de información tributaria en general y sobre terceras personas en particular.

Ahora bien, se ha de afirmar que la Constitución reconoce derechos a los ciudadanos, pero estos derechos en alguna oportunidad pueden entrar en colisión con otros derechos igualmente reconocidos por la misma Constitución, cuestión que se resuelve según cada caso en particular, cediendo el uno frente al otro.

En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Constitucional⁴¹⁶ en sentencia 110/1.984, de 26 de noviembre, Fundamento Jurídico 5° (Aranzadi, R.T.C. 1984\110), que viene a aclarar tales supuestos cuando señala que "...no existen derechos ilimitados. Todo derecho tiene sus límites que en relación a los derechos fundamentales establece la Constitución por sí misma en algunas ocasiones, mientras en otras el límite deriva de una manera mediata o indirecta de tal norma, en cuanto ha de justificarse por la necesidad de proteger o preservar no sólo otros derechos constitucionales, sino también otros bienes constitucionalmente protegidos".

Por tanto, se desprende del criterio sentado por el Tribunal Constitucional, que los derechos que reconoce la Constitución son limitados, de modo que se pueda armonizar los mismos en el sentido que, la consagración de unos no vaya en detrimento de otros, procurando la mayor armonía posible en su aplicación, la que se hará mediante el correspondiente desarrollo legislativo. No obstante, cabe agregar,

⁴¹⁶ Ver entre otras sentencias la S.T.C. 11/1981, de 08 de abril, Fundamento Jurídico 7°, S.T.C. 2/1982, de 29 de enero, Fundamento Jurídico 5° y el Auto del T.C. 642/1986 de 23 de julio, Fundamento Jurídico 3°.

que quedaría en todo caso el problema a resolver, esto es, la calificación de cual derecho ha de ceder frente al otro dado que ambos tienen el mismo rango constitucional, lo que podría ser, atendiendo el criterio de que el interés general se impone frente al interés particular de cada ciudadano.

Por otra parte, hay que señalar que existen derechos que en un momento dado se encuentran enfrentados entre sí, ya que, si todos los ciudadanos tienen el deber de información tributaria sobre terceros por una parte, por otra, este deber puede colidir con el derecho a la intimidad que les protege, que impide que se inmiscuyan en el ámbito de este derecho, tanto a los particulares como los órganos del poder público, con lo cual, consecuentemente se ha de matizar los derechos constitucionales que tiene la Administración con los que igualmente reconoce la Constitución a los ciudadanos, ya que debe haber coexistencia, de modo que unos no anulen a los otros.

2.1. EL DERECHO A LA INTIMIDAD

El diccionario de la Real Academia Española, señala que intimidad viene a ser la "la zona espiritual íntima y reservada de una persona o de un grupo, especialmente de una familia". En consecuencia, podemos decir que el derecho a la intimidad sería la protección que se le debe dar al ciudadano de que esa esfera privada de su personalidad no sea abordada por terceros, incluyendo dentro de los mismos a los organismos públicos.

El derecho a la intimidad se constituye como un derecho que es inherente a los derechos de la personalidad del individuo. Dicha intimidad, necesaria para la convivencia en sociedad, se configura en el respeto por parte de los demás individuos de esa esfera privada del hombre. Estos derechos reconocidos a la persona le otorgan la legitimidad para demandar la protección de ese ámbito privado que permite su desarrollo⁴¹⁷, "de forma que su fundamento legitimador será la dignidad humana, como expresión del valor básico de los derechos humanos"⁴¹⁸.

⁴¹⁷ Ver a Batlle Sales, G.: "El secreto de los libros de contabilidad y el secreto bancario. Dos manifestaciones del derecho a la intimidad privada", en *Revista G.L.J.*, núm. 1, 1975, pág. 6 y ss. Por su parte Pérez Luño, A. E.: señala que "La dignidad humana constituye no sólo la garantía negativa de que la persona no va a ser objeto de ofensas o humillaciones, sino que entraña también la afirmación positiva del pleno desarrollo de la personalidad de cada individuo", en *Derechos humanos. Estado de derecho y Constitución*, Tecnos, 4º ED., Madrid, 1991, pág. 318.

⁴¹⁸ López Martínez, J.: *Los deberes de información tributaria*, ob. cit., pág.128; por su parte considera Pérez Luño, A. E.: que "El honor, la intimidad y la propia imagen han sido considerados por la teoría jurídica tradicional como manifestaciones de los derechos de la personalidad, y en el sistema actual de los derechos fundamentales como expresiones del valor de la dignidad humana", continua diciendo que "La dignidad humana supone el valor

Los sistemas constitucionales, suelen poner de manifiesto el reconocimiento del derecho a la intimidad personal y familiar. El respeto a la intimidad es un tema que ha sido tratado con sumo interés en sociedades en donde, como bien indica el Tribunal Constitucional en su Sentencia 110/1.984 de 26 de noviembre, Fundamento Jurídico 3º (Aranzadi, R.T.C. 1984\110), "...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..., que es o puede ser medio de conocimiento de aspectos de la vida privada. De aquí 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".

El derecho a la intimidad ha adquirido jerarquía constitucional, sus planteamientos han salido de la esfera individual para ser analizados con carácter colectivo y social, como bien lo señala Pérez Luño, cuando dice que "...las cuestiones sobre las que gravita la disciplina jurídica de la intimidad han perdido su exclusivo carácter individual y privado, para asumir progresivamente una significación pública y colectiva. El problema del suministro de datos personales a la administración es evidente que atañe a los individuos pero también a toda la sociedad, e incluso puede afirmarse que atañe a los individuos en cuanto pertenecen a un determinado grupo social", por tanto a la hora de analizar el derecho a la intimidad hay que tomar en consideración ese carácter social⁴¹⁹.

La Constitución española en su artículo 18 consagra el derecho a la intimidad, cuando señala en su apartado 1º que "*se garantiza el derecho...a la intimidad personal y familiar...*". Esta misma Constitución reconoce y protege los derechos y libertades del individuo. No obstante, en su artículo 20 apartado 4º señala que "*...4. Estas libertades tienen su límite...,especialmente, en el derecho...a la intimidad...*".

La Constitución acoge la noción de la intimidad en un sentido extenso, lo cual redundaría en su propio beneficio ya que frente a interpretaciones restrictivas, cabe la posibilidad de encuadrar dentro del concepto de la intimidad, situaciones que en el

básico (*Grundwert*) fundamentador de los derechos humanos que tiende a explicitar y satisfacer las necesidades de las personas en la esfera moral. De ahí que represente el principio legitimador de los denominados "derechos de la personalidad", en *Derechos humanos. Estado de derecho y Constitución*, ob. cit., pág. 318-319.

⁴¹⁹ Pérez Luño, A. E.: señala igualmente "que en nuestra época resulta insuficiente concebir la intimidad como un derecho garantista (*status* negativo) de defensa frente a cualquier invasión indebida de la esfera privada, sin contemplarla, al propio tiempo como un derecho activo de control (*status* positivo) sobre el flujo de informaciones que afectan a cada sujeto", en *Derechos humanos. Estado de derecho y Constitución*, ob. cit., pág. 324 y 330.

momento de la redacción de la norma constitucional no se precavieron y que puedan atentar contra este derecho.

Conteste con lo señalado en la Constitución, el preámbulo de la Ley Orgánica 1/1982, de 05 de mayo (B.O.E. 14-5-1.982), de protección civil del derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen (Aranzadi, R.C.L. 1.982\1.197), comienza diciendo:

"...los derechos al honor, a la intimidad personal y familiar...tienen el rango de fundamentales y hasta tal punto aparecen realzados en el texto constitucional que el artículo 20.4 dispone que el respeto de tales derechos constituye un límite al ejercicio de las libertades de expresión que el propio precepto reconoce y protege con el mismo carácter de fundamentales".

Por su parte, el Tribunal Constitucional en su Sentencia 144/1.999 de 22 de julio (Aranzadi, R.T.C. 1.999\144), Fundamento Jurídico 8º, ha señalado que "es el legislador el llamado a precisar todas estas circunstancias en desarrollo del derecho a la intimidad, estableciendo justamente los límites a unos y otros intereses, pero con escrupuloso respeto del contenido esencial de que este derecho, que no ha de ser otro que el derivado de la abstracta definición que del mismo hace el art. 18.1 CE.

Del precepto constitucional se deduce, de un lado, que el derecho a la intimidad garantiza al individuo un poder jurídico sobre la información relativa a su persona o a su familia, pudiendo imponer a terceros, sean éstos simples particulares o poderes públicos, su voluntad de no dar a conocer dicha información o prohibiendo su difusión no consentida (...) De otro lado, el derecho a la intimidad impone a los poderes públicos la obligación de adoptar cuantas medidas fuesen necesarias para hacer efectivo aquel poder de disposición y preservar de potenciales agresiones a ese ámbito reservado de la vida personal y familiar, no accesibles a los demás (...).

Con anterioridad, el mismo Tribunal Constitucional en su Sentencia 110/1984, de 26 de noviembre (Aranzadi, R.T.C. 1.984\110), en su Fundamento Jurídico 8º consideraba que el derecho a la intimidad tiene sus límites al igual que todos los demás derechos. Estos límites se apoyan en el deber que tienen todos de contribuir de conformidad con el artículo 31.1 de la C.E., al sostenimiento de las cargas públicas, no siendo arbitraria la injerencia que se produzca en la intimidad, cuando se exija el cumplimiento de dicho deber.

Pagès, partiendo de Barquero Estevan, sostiene que "De acuerdo con esta doctrina del Tribunal Constitucional, no se puede entender violado el secreto fiscal ni la intimidad personal "por el hecho que determinados sujetos privados, en el ejercicio de actividades de colaboración en la gestión tributaria, tengan acceso a datos de

naturaleza tributaria, en la medida en que el uso de dichos datos por estos sujetos se limite al que exigen aquellas actividades de colaboración"⁴²⁰.

Como advierte López Martínez, "la plasmación que sobre las distintas facetas de este derecho, se realizan en los distintos párrafos del artículo 18 C.E., se deduce que podemos hablar de distintos ámbitos del derecho genérico a la intimidad, que van, desde la protección a la esfera más íntima de la persona"⁴²¹, con lo cual, podemos decir que dicha protección puede ir desde el reconocimiento absoluto de aspectos estrictamente personales y en los cuales no cabe ninguna injerencia de terceros, hasta el reconocimiento de ciertos secretos de la persona pero que sin embargo no tienen ese carácter absoluto, pudiendo la Administración en la medida que lo requiera, tener la posibilidad de poder escudriñar en los mismos ya que el ordenamiento no lo protege en su totalidad"⁴²².

Para Peláez Marqués, resulta extralimitado ampararse en el derecho fundamental a la intimidad con el fin de protegerse de intromisiones legítimas aún cuando "...en el concepto 'intimidad' palpita una idea de exclusión a la comunicación total de la publicidad, del conocimiento o intervención de los demás, sin embargo, entendemos que cuando una esfera de la personalidad de un individuo tiene presencia tangible en el mundo exterior a él, aunque no sea en público, ya no podemos hablar de su 'intimidad' sino, si acaso, de su vida privada"⁴²³.

El derecho a la intimidad puede ser entendido desde un punto de vista amplio y desde un punto de vista restringido:

- a) Intimidad en sentido estricto y/o restringido. Vendría a ser aquella intimidad que estaría conformado por los aspectos personalísimos del individuo que deben mantenerse inmunes a toda injerencia exterior;
- b) Intimidad en sentido amplio. Es aquella esfera de la vida privada que comprende facetas que van más allá de esos aspectos personalísimos del individuo pero que en un momento dado pueden ser investigados por la autoridad competente.

⁴²⁰ Pagès i Galtés, J.: "El recaudador privado en el ámbito de las haciendas locales", en *Revista Tributos Locales*, núm. 9, julio 2.001, pág. 110.

⁴²¹ López Martínez, J.: *Los deberes de información tributaria*, ob. cit., pág. 131.

⁴²² Sichtermann, S.: Considera que "la protección que el ordenamiento dispensa a la llamada esfera del ámbito secreto de la persona no es, sin embargo, absoluta. Su reconocimiento se produce tan sólo en tanto no entre en contradicción con intereses superiores y podrá ser limitado cuando así lo requiera las predominantes exigencias de la comunidad", en *Bankgeheimnis und Bankauskunft*, citado por Ruiz García, J. R., en *Secreto bancario y hacienda pública*, ob. cit., pág. 36-37.

⁴²³ Peláez Marqués, M.: "Secreto bancario y tributario en España", en *III Coloquio Internacional de Derecho Tributario, Sao Paulo-Brasil*, Ed. La Ley, Buenos Aires, 2.001, pág. 244.

Este derecho a la intimidad garantizado por la Constitución viene a ser un límite, una garantía de que se respete por parte de los particulares y de los órganos del Poder público esa esfera personal y familiar que debe estar fuera del alcance de los demás, que permiten el desarrollo de las personas y su familia.

La idea originaria del derecho a la intimidad es el respeto a la vida privada que forma parte de las libertades tradicionales, aunque este reconocimiento sea muy reciente en los textos constitucionales. Por su parte, Cabra de Luna indica que "tanto se ha complejizado la sociedad, tanto se han desarrollado las nuevas tecnologías, los medios de comunicación y, por ende, tanto ha crecido la capacidad de "intervención real y efectiva del Estado y del Poder" que ha habido que redefinir el concepto de intimidad; se ha pasado del...(mi hogar es mi castillo) a tenerse que concretar si determinado tratamiento de la información, almacenamientos de datos o actividad de registro puede llegar a constituir una vulneración del derecho a la intimidad"⁴²⁴.

Tanto los textos constitucionales como los pronunciamientos de la doctrina y la jurisprudencia no se han puesto de acuerdo para dar un concepto unívoco de lo que se debe entender por intimidad, así como el concepto de lo que se debe entender por vida privada⁴²⁵.

La Constitución española en su artículo 18 enuncia que se garantiza el derecho a la intimidad personal, pero no nos da una definición de la misma. Al acudir a la norma con rango legal como es, la Ley Orgánica 1/1.982 de 5 de mayo (B.O.E. 14-05-1982), de protección civil del derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen (Aranzadi, R.C.L. 1.982\1.197), nos encontramos que en el artículo 2º apartado 1º señala que "*la protección...de la intimidad,...quedarán*

⁴²⁴ Cabra de Luna, J. M.: "Derecho a la intimidad y funciones investigadoras de la Inspección Financiera y Tributaria" en *Revista Impuestos I*, Edilex, Madrid, 1885, pág. 967. Por su parte Pérez Luño considera que la intimidad ha asumido un papel ambivalente "de un lado, ha sido esgrimida con intención conservadora, para no proporcionar a los poderes públicos informaciones personales y económicos con el propósito de eludir la presión fiscal; de otro, se ha utilizado desde posiciones progresistas para reaccionar contra la acumulación de datos destinados al control de comportamientos ideológicos con fines discriminatorios" en "la protección de la intimidad frente a la informática en la Constitución Española de 1978", *Revista E.P., C.E.C.*, Madrid, 1979, citado por Cabra de Luna, "Derecho a la intimidad y funciones investigadoras ...", ob. cit. Pág. 968.

⁴²⁵ Pérez Luño, A. E.: nos señala que, "...las nociones de intimidad y vida privada llevan consigo una carga emotiva que las hace equívocas, ambiguas, y dificulta la precisión de su significado", indica igualmente a renglón seguido que "las numerosas definiciones legales, así como el conjunto de decisiones jurisprudenciales que intentan tutelar este derecho, no contienen una definición unívoca y precisa del mismo; es más, en la mayor parte de las ocasiones, no intentan establecer ningún concepto limitándose a tipificar, con mayor o menor flexibilidad, los supuestos atentatorios o a establecer la existencia de conductas que lo

delimitadas por las Leyes y por los usos sociales atendiendo al ámbito que, por sus propios actos, mantenga cada persona reservado para sí misma o su familia", sin que en modo alguno nos dé un concepto de lo que se ha de entender por intimidad.

La Ley antes citada, hace una enumeración taxativa y no meramente enunciativa en su artículo 7° de los que se deben considerar como actos concretos que constituyen ilegítimas intromisiones en la vida privada, en la intimidad de los ciudadanos⁴²⁶. Sin embargo, en su exposición de motivos considera que los derechos que esta Ley protege "*no pueden considerarse absolutamente ilimitados*" acotando a renglón seguido que "*los imperativos del interés público pueden hacer que por ley se autoricen expresamente determinadas entradas en el ámbito de la intimidad, que no podrán ser reputadas ilegítimas*", lo que viene a ser corroborado por su artículo 8.1 cuando establece excepciones a ese respeto de la intimidad de las personas, en el sentido de que "*No se reputarán, con carácter general, intromisiones ilegítimas las actuaciones autorizadas o acordadas por la autoridad competente de acuerdo con la ley, ni cuando predomine un interés histórico, científico o cultural relevante*", en consecuencia, cabe concluir que se restringe el derecho a la intimidad en los supuestos señalados en la norma.

La jurisprudencia se ha pronunciado sobre lo que se debe entender por intimidad, pero sobre todo tratando la intimidad desde el punto de vista económico, esto es, de lo que se debería entender por intimidad económica, relacionada con ese concepto más amplio que es la intimidad.

La Audiencia Nacional en su Sentencia del 18 de junio de 1983 en su considerando 5°, indica que "...el concepto del derecho a la intimidad personal y

amenazan o violan". En *Derechos humanos. Estado de derecho y Constitución*, ob. cit., pág. 337.

⁴²⁶ Artículo 7°

"1. El emplazamiento en cualquier lugar de aparatos de escucha, de filmación, de dispositivos ópticos o de cualquier otro medio apto para gravar o reproducir la vida íntima de las personas.

2. La utilización de aparatos de escucha, dispositivos ópticos, o cualquier otro medio para el conocimiento de la vida íntima de las personas o de manifestación o cartas privadas no destinadas a quién haga uso de tales medios, así como su grabación, registro o reproducción.

3. La divulgación de hechos relativos a la vida privada de una persona o familia que afecten a su reputación y buen nombre, así como la revelación o publicación del contenido de cartas, memorias u otros escritos personales de carácter íntimo.

4. La revelación de datos privados de una persona o familia conocidos a través de una actividad profesional u oficial de quien lo revela.

5. La captación, reproducción o publicación de fotografía, filme o cualquier otro procedimiento, de la imagen de una persona en lugares o momento de su vida privada o fuera de ellos, salvo en los casos previstos en el artículo 8.2.

6. La utilización del nombre, de la voz o de la imagen de una persona para fines publicitarios, comerciales o de naturaleza análoga.

7. La divulgación de expresiones o hechos concernientes a una persona cuando la difame o la haga desmerecer en la consideración ajena".

familiar formulado por el artículo 18.1 de la C.E., comprensivo de todos los aspectos interiores, particulares o reservados de la vida de una persona o una familia, debe formar parte, como una más de ellos y también articulado como un fondo material de otros, el que se refiere al flujo administración, origen y destino de sus medios materiales...", en consecuencia, cabe inferir de lo señalado por esta Sentencia que la intimidad económica es conexas con el concepto de intimidad, por tanto, ha de quedar restringida cualesquier intromisión y limitación de la misma. Este criterio difiere con el señalado por el Tribunal Supremo, y que trataremos más adelante.

Afirma la Audiencia Nacional que "las cuentas bancarias constituyen un aspecto de la intimidad personal garantizada por el artículo 18.1 de la Constitución", que "se refiere al flujo, administración, origen y destino de sus medios materiales", más aún en la vida actual, en donde gran parte de la economía discurre a través de los depósitos bancarios y en los mismos "pueden reflejarse toda o gran parte de las peculiaridades de la vida económica personal o familiar".

El Tribunal Supremo se ha manifestado en contra del criterio sustentado por la Audiencia Nacional en la Sentencia del 18 de junio de 1.983, y en tal sentido, en su Sentencia del 29 de julio de 1.983 (Aranzadi, R.J. 1.983\4.005), considerando 11º nos dice que las cuentas corrientes bancarias no forman parte del ámbito de la intimidad personal y familiar que ampara el artículo 18, apartado 1º de la C.E. "...ya que, por muy amplio que sea el criterio que se tenga respecto de lo que puede constituir esta intimidad, el sustraer siempre y en todo caso a las actuaciones de la Administración la actividad económica de las personas físicas y jurídicas, equivaldría a dar a este derecho a la intimidad un carácter absoluto e ilimitado frente a lo que quiere el legislador..."⁴²⁷.

No obstante, el Tribunal Supremo en el Considerando 13 de la misma sentencia, deja a salvo el derecho a la intimidad frente a hechos que resulten atentatorios a la esfera personal y familiar, dado que si bien se puede investigar a efectos fiscales las cuentas corrientes, esto no significa que se tenga que investigar todas las partidas contables, dado que si alguna de ellas entran en la esfera de intimidad personal reconocido por la Constitución, se podrá impedir su investigación, evitando de este modo dicha injerencia en su vida privada, con lo cual, no se ha de rebasar lo que sea indispensable para el cumplimiento de dicha finalidad.

⁴²⁷ Para Meilán Gil, J. L., "el Tribunal Supremo fuerza el entendimiento de lo que es el derecho fundamental a la intimidad, al identificarlo como sustraer "siempre y en todo caso" la citada actividad económica a las actuaciones de la Administración, concibiendo, por tanto, el derecho como de "carácter absoluto e ilimitado"; cuando, como se ha recordado, todo derecho

El Tribunal Supremo, en la Sentencia acabada de citar empieza por interpretar el derecho a la intimidad en un sentido estricto y limitándolo a la esfera estrictamente personal, sin que lleguen a formar parte de la misma los datos económicos, cuando considera que las cuentas corrientes no forman parte de la intimidad personal y familiar protegidos por el apartado 1º del artículo 18 de la Constitución; sin embargo, interpreta el derecho a la intimidad en un sentido amplio, al reconocer que forma parte de la misma la información económica de las personas, cuando considera que si los datos económicos están afectados por el derecho a la intimidad constitucionalmente reconocido, puede invocarse el mismo para evitar cualquier clase de injerencia arbitraria en su vida privada.

Por su parte el Tribunal Constitucional en su Sentencia 110/1.984, de 26 de noviembre (Aranzadi, R.T.C. 1.984\110), enfoca uno de los asuntos más importantes de la temática que nos ocupa, cuando en su Fundamento Jurídico 3º plantea el tema de si los datos relativos a la circunstancia económica de un individuo forman parte o no del contenido del derecho a la intimidad que constitucionalmente se encuentra protegida. En tal sentido indica que, "...no siempre es fácil, sin embargo, acotar con nitidez el contenido de la intimidad...".

El Tribunal Constitucional no resuelve este problema inicialmente planteado, nada dice en cuanto al contenido del derecho a la intimidad, esto es, si la situación económica de una persona está o no incluida dentro del derecho a la intimidad. No obstante, considera que la Administración tributaria puede en cualquier momento exigir los datos relativos sobre la situación económica de un contribuyente, apoyada en el argumento de que el sistema tributario y la actividad inspectora requieren efectividad, a través del deber de contribuir que tienen todos y cada uno de los ciudadanos, el cual se encuentra consagrado constitucionalmente⁴²⁸. Sin embargo, se ha de reconocer la llamada intimidad económica como formando parte del derecho a la intimidad, pero con las matizaciones que el mismo Tribunal Constitucional señalada en la Sentencia⁴²⁹.

fundamental es limitado, aunque ciertamente no de cualquier manera". En "el deber de información...", ob. cit., pág. 241.

⁴²⁸ En este sentido ver a Escribano, F.: *La configuración jurídica...*, ob. cit., pág. 325 y ss.

⁴²⁹ Por su parte ha manifestado también el Tribunal Constitucional en el Auto 642/1986, de 23 de julio (Aranzadi, R.T.C. 1.986\642), en su Fundamento Jurídico 3º de que "...si no hay duda de que, en principio, los datos relativos a la situación económica de una persona, y, entre ellas, los que tienen su reflejo en las distintas operaciones bancarias en las que figura como titular, entran dentro de la intimidad constitucionalmente protegida, no puede haberla tampoco en que la Administración está habilitada, también desde el plano constitucional (art. 31.1 de la C. E.), para exigir determinados datos relativos a la situación económica de los contribuyentes"

Autores como Sánchez Serrano, refiriéndose a los deberes de información frente al derecho a la intimidad nos indica que "...este límite del debido respeto al honor o a la intimidad personal y familiar no tiene carácter absoluto frente a las potestades de la Administración Tributaria en materia de establecimiento o exigencia del cumplimiento de deberes de información"⁴³⁰.

Para López Martínez, la intimidad económica formaría parte de esa noción extensa de intimidad, en tal sentido "se adopta, por tanto, un concepto amplio de intimidad, comprensivo de la llamada intimidad económica,...tiene sus límites frente a la Hacienda pública, lo que no significa desde nuestra óptica que para ésta, el ámbito de la intimidad quede reducido a aquellos datos privativos no patrimoniales"⁴³¹.

Afirma por su parte Meilán Gil, que tanto el Tribunal Supremo como el Tribunal Constitucional, "ambos ponen el acento en el carácter obviamente limitado del derecho, como sucede con todos los derechos fundamentales..."⁴³².

Podemos concluir siguiendo a Alonso González, señalando que "El derecho a la intimidad se erige, hoy en día, en uno de los límites de mayor peso para detener las pesquisas informativas de la Administración Tributaria aunque no es el único. Determinados derechos individuales (el derecho al honor, el propio derecho a la intimidad) y algunos deberes de los ciudadanos (el deber de secreto que recae sobre diversos profesionales y funcionarios), aunque se encuentren subordinados a las previsiones legales que se efectúen para dotar a la Administración de los instrumentos precisos para la lucha contra el fraude fiscal, poseen, no obstante, entidad suficiente para , dentro de ciertos límites (no hay derechos absolutos) y con ciertas condiciones (las establecidas legalmente), actuar como límites a la potestad de información tributaria"⁴³³.

Llegado a este punto, hay que señalar si las personas jurídicas tienen o no derecho a la intimidad en los mismos términos reconocidos para las personas físicas.

El Tribunal Constitucional en Auto 257/1.985 de 17 de abril (Aranzadi, R.T.C. 1.985\257 Auto), afirma que "...el derecho a la intimidad que reconoce el art. 18.1 CE, por su propio contenido y naturaleza, se refiere a la vida privada de las personas individuales, en la que nadie puede inmiscuirse sin estar debidamente autorizado, y sin que en principio las personas jurídicas, como las sociedades mercantiles, puedan ser titulares del mismo, ya que la reserva acerca de las actividades de estas

⁴³⁰ Sánchez Serrano, L.: *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo II-A, dirigido por Narciso Amorós Rica, Edersa, Madrid, 1985, pág. 202.

⁴³¹ López Martínez, J.: *Los deberes de información tributaria*, ob. cit., pág. 135.

⁴³² Meilán Gil, J. L.: "El deber de información...", ob. cit., pág. 240.

entidades quedará, en su caso, protegida por la correspondiente regulación legal, al margen de la intimidad personal y subjetiva constitucionalmente decretada".

Este criterio ha sido mantenido con posterioridad con carácter más restrictivo. En este sentido, la Audiencia Nacional en su Sentencia⁴³⁴ de 15 de noviembre de 1.990, Fundamento Jurídico 13º, considera que una persona jurídica "...como tal no puede alegar intimidad alguna frente a la Administración tributaria: su intimidad son sólo sus libros y sus cuentas, que han de estar siempre a disposición de la Inspección".

Del Auto del Tribunal Constitucional, así como de la Sentencia de la Audiencia Nacional antes citadas se puede concluir señalando, que las personas jurídicas no son titulares del derecho a la intimidad, no obstante se les ha de reconocer como se indica en las mismas, cierta "...reserva acerca de las actividades de estas entidades...", las cuales quedarán, en su caso, protegidas por la correspondiente regulación legal, esto es, en los términos que señale la ley, las que no sólo se desprendan de los datos contenidos en libros, cuentas y demás documentos que deban estar a disposición de la Inspección de conformidad con el artículo 142 de la Ley General Tributaria, sino que también abarca a aquellas que carecen de reflejo documental.

2.2. INVOLABILIDAD DEL DOMICILIO

A) SUJETOS Y OBJETO

El Fundamento Jurídico de la inviolabilidad del domicilio lo encontramos en la Constitución española, cuando en su artículo 18.2 nos señala que *"El domicilio es inviolable. Ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito"*.

Como inherente a los derechos de la personalidad del individuo encontramos lo relacionado con el derecho a la inviolabilidad del domicilio, la cual es necesaria para la convivencia en sociedad, y el respeto por parte de los demás individuos de la esfera privada del hombre. En consecuencia, estos derechos reconocidos a la persona, le otorgan la legitimidad para demandar la protección de ese ámbito privado que permite su desarrollo.

El Tribunal Constitucional en su Sentencia 110/1.984 de 26 de noviembre (Aranzadi, R.T.C. 1.984\110), Fundamento Jurídico 3º, señala que "...La

⁴³³ Alonso Gonzalez, L. M.: *La reforma de la Ley General Tributaria...*, ob. cit., pág. 271.

⁴³⁴ Revista *Tribuna Fiscal*, núm. 5, 1.991, pág. 24 y ss.

inviolabilidad del domicilio y de la correspondencia, que son algunas de esas libertades tradicionales, tienen como finalidad principal el respeto a un ámbito de vida privada personal y familiar, que debe quedar excluido del conocimiento ajeno y de las intromisiones de los demás, salvo autorización del interesado" o la respectiva orden judicial.

Igualmente, el Tribunal Constitucional señala en su Sentencia 137/1.985, de 17 de octubre, Fundamento Jurídico 2º (Aranzadi, R.T.C. 1.985\137) que la inviolabilidad del domicilio "constituye un auténtico derecho fundamental de la persona, establecido para garantizar el ámbito de privacidad de ésta, dentro del espacio limitado que la propia persona elige y que tienen que caracterizarse precisamente por quedar exento e inmune a las invasiones o agresiones exteriores, de otras personas o de la autoridad pública. Como se ha dicho acertadamente, el domicilio inviolable es un espacio en el cual el individuo vive sin estar sujeto necesariamente a los usos y convenciones sociales y ejerce su libertad más íntima. Por ello, a través de este derecho no sólo es objeto de protección el espacio físico en sí mismo considerado, sino lo que en él hay de emanación de la persona y de esfera privada de ella".

Hemos de señalar que la inviolabilidad del domicilio no sólo es aplicable a las personas físicas, sino que también es aplicable a las personas jurídicas. En tal sentido, el Tribunal Constitucional en la Sentencia antes identificada, considera en su Fundamento Jurídico 3º que "...nuestro Texto Constitucional, al establecer el derecho a la inviolabilidad del domicilio, no lo circunscribe a las personas físicas, siendo pues extensivo o predicable igualmente en cuanto a las personas jurídicas...este derecho a la inviolabilidad del domicilio tiene también justificación en el supuesto de personas jurídicas, y posee una naturaleza que en modo alguno repugna la posibilidad de aplicación a estas últimas...", continúa diciendo más adelante que "...la libertad del domicilio se califica como reflejo directo de la protección acordada en el ordenamiento a la persona, pero no necesariamente a la persona física, desde el momento en que la persona jurídica venga a colocarse en el lugar del sujeto privado comprendido dentro del área de la tutela constitucional, y todas las hipótesis en que la instrumentación del derecho a la libertad no aparezca o sean incompatibles con la naturaleza y la especialidad de fines del ente colectivo".

Hablar de inviolabilidad de domicilio de las personas jurídicas, implica señalar qué se entiende por tal domicilio. Al respecto, nos indica Aguirreazkuenaga que viene a ser "todos aquellos locales que no estuvieran las puertas abiertas al público o no

fueran de libre acceso a los ciudadanos, es decir (...) los edificios o lugares dependientes del consentimiento de su titular"⁴³⁵.

B) AUTORIZACIÓN JUDICIAL Y CONSENTIMIENTO DEL INTERESADO

La Ley General Tributaria en su artículo 141.1 señala que *"Los Inspectores de los tributos podrán entrar en las fincas, locales de negocios y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, para ejercer las funciones previstas en el artículo 109 de la Ley"*, esto es, para que la Inspección desarrolle las funciones de comprobación e investigación.

Indica igualmente el artículo 141.2 L.G.T. que *"Cuando el dueño o morador de la finca o edificio, o la persona bajo cuya custodia se hallare el mismo, se opusiere a la entrada de los Inspectores, no podrán llevar a cabo estos su reconocimiento sin la previa autorización escrita del Delegado o Subdelegado de Hacienda; cuando se refiera al domicilio particular de cualquier español o extranjero, será preciso la obtención del oportuno mandamiento judicial"*.

En consecuencia, la Inspección para poder entrar a las fincas debe contar con el consentimiento del dueño o morador, o bien, con la autorización del Delegado o Subdelegado de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, así como del respectivo mandamiento judicial para el caso del domicilio particular.

Como ya se ha indicado, el Tribunal Constitucional en su Sentencia 137/1.985, de 17 de abril (Aranzadi, R.T.C. 1.985\137), Fundamento Jurídico 3º, reconoce que tanto las personas físicas como jurídicas tienen derecho a la inviolabilidad del domicilio, el cual ha de ser respetado por todos; por tanto, frente al rechazo del dueño o morador de la finca de no permitir la entrada a los Inspectores, se tendría que solicitar la resolución judicial, tal como lo señala el artículo 18.2 C.E., que le es aplicable a la inviolabilidad del domicilio de las personas jurídicas, a que se refiere la Sentencia antes identificada.

De conformidad con el artículo 39.3. del R.G.I.T. *"Cuando la entrada y reconocimiento se refieran al domicilio particular de una persona física será preciso la obtención del oportuno mandato judicial, si no mediare consentimiento del interesado...A estos efectos, se considerará domicilio particular no sólo la vivienda que sirva de residencia habitual a una persona física sino, asimismo, cualquier*

⁴³⁵ Aguirreazkuenaga, I.: "La coacción administrativa directa en el ámbito de la inspección de consumo. Límites al acceso a locales a inspeccionar", citado por Herrera Molina, P.M.: En *La potestad de información tributaria sobre terceros*, ed. La Ley, Madrid, 1993.

*vivienda o lugar que sirva efectivamente de morada*⁴³⁶. Por tanto, se ha de solicitar el oportuno mandamiento judicial para el caso de las personas físicas, lo cual también es aplicable para las personas jurídicas.

Con lo cual, si la Inspección cuenta con la autorización del interesado para entrar en su domicilio particular, no incurre bajo ninguna circunstancia en la vulneración de la inviolabilidad del domicilio que consagra el artículo 18.2 de la Constitución, tal como ha manifestado el Tribunal Supremo en Sentencia de 6 de marzo de 2.000 (Aranzadi, R.J. 2.000\3.799), Fundamento Jurídico 2°.

Se ha de hacer notar que la autorización judicial para ingresar en el domicilio de las personas físicas o jurídicas, no está supeditada al previo requerimiento del consentimiento y la subsiguiente negativa de estos. Que resulte así en la mayoría de los casos, no significa que, atendiendo a las circunstancias de cada caso, que el Juez deba ponderar, pueda autorizar la entrada en el domicilio sin previo aviso de su titular.

El Tribunal Constitucional en Auto 129/1.990, de 26 de marzo (Aranzadi, R.T.C. 1.990\129 Auto), Fundamento Jurídico 6°, considera en tal sentido que la legalidad tributaria contenida en los artículos 141.2 de la L.G.T. y el artículo 39.3 y 4 del R.G.I.T. no imponen "...una suerte de trámite de audiencia y contradicción, de modo que, necesariamente y en todo caso, el órgano jurisdiccional conceda o deniegue su autorización no sólo a la vista de lo solicitado por al Administración, sino también después de conocer los motivos de oposición del interesado, como si se tratase de un proceso en el que Administración y titular domiciliario contendiesen para decantar a su favor la convicción y la resolución judicial, cuando es lo cierto de que lo único de que se trata es de apoderar a la Administración para realizar una determinada actuación".

Con lo cual cabe concluir que la autorización judicial para penetrar en el domicilio, trátase de una persona física o jurídica, se puede solicitar como una medida de carácter cautelar, en donde la Administración ha de actuar con rapidez para evitar la sustracción de bienes y demás información que resulten de importancia para la aplicación de los tributos.

2.3. SECRETO DE LAS COMUNICACIONES

⁴³⁶ El Tribunal Constitucional en su Sentencia 10/2.002, de 17 de enero (Aranzadi, R.T.C. 2.002\10), considera que incluso la habitación de un hotel puede constituir el domicilio de un sujeto.

La Constitución española en su artículo 18.3 garantiza "...el secreto de las comunicaciones y, en especial, de las postales, telegráficas y telefónicas, salvo resolución judicial", en el cual se configura el reconocimiento de un derecho fundamental clásico que forma parte de la tradición constitucionalista.

La inviolabilidad de la correspondencia, como parte de esas libertades tradicionales, tiene como finalidad principal el respeto a un ámbito de vida privada personal y familiar, que debe quedar excluido del conocimiento ajeno. Tiene como fundamento el reconocimiento de la dignidad humana como valor básico de los derechos humanos, formando parte de los derechos de la personalidad.

Se ha de hacer notar que del artículo de la Constitución antes señalado se desprende que se garantiza el secreto de las comunicaciones, esto es, de las comunicaciones en general, sin que la mención "*en especial*", se considere como una enumeración taxativa.

Ahora bien, la Constitución no concede un derecho, sino que "*garantiza el secreto de las comunicaciones*", acotando más adelante que se hará "*salvo resolución judicial*", como medida excepcional para irrumpir en las comunicaciones privadas y que la misma sea necesaria como medida de seguridad nacional.

Señala Goden Miranda al hacer referencia a la doctrina francesa que ésta "...se ha preocupado especialmente de estudiar la problemática jurídica de las libertades públicas, ha insistido en que toda la materia de la correspondencia está dominada por un gran principio jurídico, el de su inviolabilidad..."⁴³⁷.

Dado que el Estado viene a ser quién presta los servicios de correos, él mismo debe respetar y cumplir la garantía que se le conceden a los ciudadanos de que su correspondencia no será violada, y que los datos que ella contiene no podrán ser usada en su contra, salvo que exista una resolución judicial que lo autorice.

Por otra parte, la Convención de salvaguardia de los derechos del hombre y de las libertades fundamentales, suscrita en Roma el 14 de noviembre de 1.950 y ratificada por España el 26 de septiembre de 1.979 (BOE 10-10-1.979, Aranzadi, R.C.L. 1.979\2.421), señala en su artículo 8º lo siguiente:

"1. Toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y su correspondencia.

2. No puede haber injerencia de la autoridad pública en el ejercicio de este derecho sino en tanto en cuanto esta interferencia esté prevista por Ley y constituya una medida que, en una sociedad democrática sea necesaria para la seguridad nacional, la seguridad pública, el bienestar económico del país, la defensa del orden y

⁴³⁷ Goden Miranda, M.: "El secreto postal y la inspección tributaria", en *C.T.*, núm. 38, 1981, pág.192.

la prevención de las infracciones penales, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y las libertades de los demás".

Se concluye de la normativa anterior que la intervención que se haga en el ámbito del respeto a la correspondencia, ha de hacerse con la debida atención a las disposiciones prevista en la Ley, para que tengan legitimidad y en todo caso que dichas intromisiones sean estrictamente necesarias. Como advierte Goded Miranda, "las injerencias de la autoridad pública en el derecho al respeto de la correspondencia no puede ampararse en motivos fiscales o tributarios"⁴³⁸.

La garantía del secreto de las comunicaciones reconocida en la Constitución en su artículo 18.3, se encuentra desarrollada en la Ordenanza Postal aprobada por el Decreto 1.113/1.960 de 19 de mayo (B.O.E. 15-6-1.960, Aranzadi, R.C.L. 1.960\861) cuando señala en su artículo 14:

"1. La Administración de Correos garantiza la libertad y secreto de la correspondencia, base de la función pública que le está encomendada, como derecho fundamental de las personas reconocido en el Fuero de los Españoles.

2. El secreto de la correspondencia no sólo se refiere al contenido de la misma, sino que implica una absoluta prohibición a los empleados de facilitar noticia alguna respecto a la clase, dirección, número o cualquier otra circunstancia exterior de los objetos que manipulen".

La Ley General Tributaria, en su artículo 111.4.a), contempla "el secreto del contenido de la correspondencia" como un límite a la obligación de colaborar con la Administración tributaria que tienen "los funcionarios públicos, incluidos los profesionales oficiales". Hay que hacer notar que la disposición normativa habla de la correspondencia, lo cual implica que dicho secreto tendría un alcance más limitado, que el señalado en la Constitución en su artículo 18.3, cuando el mismo garantiza el secreto de las comunicaciones, término mucho más amplio, que como señala Herrera Molina, "...la eficacia del artículo 18.3 CE no puede verse restringida por la Ley General Tributaria"⁴³⁹.

En consecuencia, el artículo 111.4.a), se refiere al deber que tienen los funcionarios públicos, así como los profesionales oficiales de colaborar con la Administración tributaria, pero que el mismo encuentra un límite, esto es, cuando se trate de información que tenga que ver con el cumplimiento y respeto del secreto del

⁴³⁸ Goden Miranda, M.: "El secreto postal y la inspección tributaria", ob. cit., pág.193.

⁴³⁹ Herrera Molina, P.M.: En *La potestad de información tributaria sobre terceros*, ob. cit. pág. 200. Por su parte, Sánchez Serrano, L.: señala que "es, pues, criticable la restrictiva mención que viene a hacerse en el artículo 111.4. a), de la L.G.T. del secreto de las comunicaciones como posible límite al deber de comunicar datos, al referirlo exclusivamente a la correspondencia y a los funcionarios públicos. Ello no puede afectar, obviamente a la vigencia del secreto de las comunicaciones ni a la exigencia, de conformidad con el precepto constitucional que e acaba de citar, de "resolución judicial" para su levantamiento", en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, ob. cit., pág. 204.

contenido de la correspondencia, Puede darse el caso de que personas que no tienen el carácter de funcionarios públicos o profesionales oficiales, puedan tener acceso a esa información contenida en las correspondencias, pero que de igual forma tienen prohibido realizar violaciones a las mismas⁴⁴⁰.

Por su parte, el Reglamento General de la Inspección de los Tributos en su artículo 37.5 nos indica:

"5. Nadie podrá negarse a facilitar la información que se le solicite, salvo que sea aplicable:

a) El secreto del contenido de la correspondencia, así como en general el secreto de las comunicaciones, salvo resolución judicial."

Si se compara con el señalamiento que hace el artículo 18.3 C.E., nos damos cuenta que contiene la misma amplitud, no obstante, al compararlo con el contenido del artículo 111.4.a) de la L.G.T. vemos que el artículo 37.5.a) del R.G.I.T. tiene una redacción mucho más amplia, sin limitarse sólo a los funcionarios públicos y profesionales oficiales, sino entendida también aplicable a cualesquier obligado tributario, a quienes se les haya solicitado requerimiento de información sobre datos de terceras personas que tengan trascendencia fiscal. Obviamente en este caso, debe prevalecer el mandato del precepto reglamentario previsto en el artículo 17.5.a) del R.G.I.T. sobre el criterio legal previsto en el artículo 111.4.a) de la L.G.T., ya que aquél se ajusta mucho más que éste al texto constitucional.

3. LÍMITES CONTENIDOS EN NORMAS JURÍDICAS CON RANGO DE LEY

3.1. EL SECRETO PROFESIONAL FRENTE A LA HACIENDA PÚBLICA

Vamos a comenzar el análisis del secreto profesional, haciendo referencia a como el mismo se ha venido restringiendo en nuestra normativa fiscal, donde ha habido una tendencia legislativa a reducir su ámbito de aplicación.

Debemos comenzar señalando qué se entiende por profesional. En tal sentido nos dice el Diccionario de la Real Academia Española que es "...la persona que ejerce una profesión", entendiendo a su vez por profesión "el empleo, facultad u oficio que una persona tiene y ejerce con derecho a retribución". En la doctrina no ha habido un concepto unívoco de lo que se debe entender por profesional. En tal sentido, Menéndez Moreno nos dice que profesional es "quién de forma independiente se dedica a prestar servicios para los que se requiere una

⁴⁴⁰ Sánchez Serrano, L.: *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, ob. cit., pág. 204.

cualificación intelectual o técnica con posibilidad de obtener la pertinente contraprestación"⁴⁴¹.

En cuanto al secreto profesional nos dice Sánchez Serrano que el mismo "...es un deber que afecta a los miembros de ciertas profesiones de no descubrir a terceros los hechos conocidos en el ejercicio de su profesión", continua diciendo que "Tal deber es establecido por las normas que regulan el ejercicio de las diversas profesiones"⁴⁴².

El secreto profesional se encuentra reconocido en la Constitución española para algunos casos específicos, como bien lo señala en su artículo 20.1.d) cuando dice que "*Se reconocen y protegen los derechos: "...d)...la ley regulará el derecho...al secreto profesional...*", así como en su artículo 24.2 cuando señala que "*la ley regulará los casos en que por razón...de secreto profesional, no se estará obligado a declarar...*". Sin embargo hay que añadir que no existe a este nivel una referencia directa del secreto profesional frente al fisco, no obstante, como nos dice Baeza Albendea y otros, "si el secreto profesional opera como límite infranqueable a las potestades inquisitivas de la jurisdicción en el proceso penal, manifestación ésta la más grave y trascendente de la autoridad estatal, con mucho mayor razón debe actuar ante la jurisdicción tributaria"⁴⁴³.

Los deberes de información tributaria sobre terceros se encuentran limitados por el denominado secreto profesional. El artículo 111.2.b) de la Ley 230/1.963, de 28 de diciembre (B.O.E. 31-12-1.963), Ley General Tributaria (Aranzadi, R.C.L. 1.963\2.490), hacía referencia al profesional, para dejarlo excluido del deber de colaboración, "*...respecto de los asuntos amparados por el secreto profesional*". Esta disposición de la L.G.T. proclamaba la vigencia del secreto profesional sin restricción alguna en el ámbito tributario. No obstante, la tendencia en el derecho comparado, así como también de lo que se desprende de la jurisprudencia patria⁴⁴⁴, se encaminaba hacia la paulatina eliminación del secreto profesional⁴⁴⁵.

⁴⁴¹ Menéndez Moreno, A.: *El concepto jurídico-tributario de profesional*, I.E.F., Madrid, 1986.

⁴⁴² Sánchez Serrano, L.: *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, ob. cit., pág. 209.

⁴⁴³ Baeza Albendea, A., Caro Cebrián M. J. y Caro Cebrián, A.: "Asistencia al contribuyente, secreto profesional y derecho a la intimidad en el ámbito tributario: nueva aportación (II)", en *Revista CaT. (Monografías)*, núm 82, 1988, pág. 6.

⁴⁴⁴ Ver en este sentido la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de noviembre de 1972. En dicha Sentencia se avanza en el camino de establecer límites al alcance del secreto profesional frente a las actuaciones investigadoras del Fisco, en el sentido de que dicho secreto en general no es óbice para el deber de colaboración.

⁴⁴⁵ Entre otros, podemos ver a Pueyo Masó, J. A. "El derecho de la inspección a examinar la contabilidad de los contribuyentes", en *Revista Crónica Tributaria*, núm. 41, 1982, pág.119, nota 15.

La Ley 50/1.977, de 14 de noviembre, de medidas urgentes de reforma fiscal, viene a eliminar el secreto profesional, cuando en su artículo 41 establece que *"Quedan plenamente sujetos al deber de colaboración a que se refiere el apartado 1 del artículo 111 de la Ley General Tributaria, 230/1.963, de 28 de diciembre,...sin que pueda exonerarse de dicha obligación al amparo de lo dispuesto en los párrafos b) y c) del apartado 2 del citado artículo..."*.

La disposición anterior, junto con la Orden de 14 de enero de 1.978, introduce un cambio con relación al secreto profesional, pasando de ser la regla, para convertirse en la excepción, es decir, el deber de información no queda excluido en el caso del secreto profesional. Por tanto, a la exigencia de información por el órgano administrativo competente y mediante el procedimiento adecuado no puede oponerse el secreto profesional.

Con la reforma operada por la Ley 10/1.985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria y mantenida en los mismos términos por la Ley 25/1.995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, se viene a regular los límites del deber de colaboración con la Administración y particularmente del secreto profesional.

Ahora bien, el artículo 111 L.G.T. en sus apartados 4º y 5º nos indica los distintos profesionales sobre los que recae el deber de información tributaria para con la Administración tributaria, pero a su vez nos señala algunos hechos cuyo conocimiento queda fuera de ese deber de información, constituyendo por tanto un secreto al que no están obligados a comunicar. Introduce en dicho cuerpo normativo la obligación que tiene los funcionarios públicos, los profesionales oficiales, así como los demás profesionales de facilitar a la Administración tributaria la información de toda clase de datos con trascendencia tributaria.

Estos distintos profesionales vienen a estar constituidos por:

1. Los denominados *"profesionales oficiales"*;
 2. Por una categoría que incluye a todos en general referido a los *"demás profesionales"* y,
 3. Por los profesionales que se dediquen a *"la prestación de servicios...de asesoramiento o defensa"*.
1. Los profesionales oficiales: Tenemos que el artículo 111.4 de la L.G.T. señala a los profesionales oficiales, a los que incluye formando parte de los funcionarios públicos, y el ámbito del secreto profesional que tienen los mismos:

"Los funcionarios públicos, incluidos los profesionales oficiales, están obligados a colaborar con la Administración tributaria..., salvo que sea aplicable:

- a) El secreto del contenido de la correspondencia.*
- b) El secreto de los datos que se hayan suministrado a la Administración para una finalidad exclusivamente estadística.*

El secreto del protocolo notarial...".

Dentro de los denominados profesionales oficiales se incluye de conformidad con el artículo 80.4 de la L.G.T. a los *"...Registradores de la Propiedad, Notarios, Corredores Oficiales de Comercio y todos aquellos que, ejerciendo funciones públicas, no perciban directamente haberes del Estado, Comunidades Autónomas, entidades locales o Corporaciones de Derecho Público".*

La Ley General Tributaria⁴⁴⁶ aplica el mismo régimen a los funcionarios públicos y a los profesionales oficiales, por tanto, ninguno de ellos, en el cumplimiento de los deberes de información tributaria, pueden alegar el secreto profesional, salvo lo referido en los artículos 111.4 de la LG.T. y el artículo 37.5.c) del R.G.I.T. relacionado con el secreto del protocolo notarial, esto es, los instrumentos públicos a que se refieren los artículos 34 y 35 de la Ley de 28 de mayo de 1.862, así como también lo referente a cuestiones matrimoniales, excepción hecha al régimen económico de la sociedad conyugal. En consecuencia, están obligados a suministrar información con trascendencia tributaria de los hechos que conozcan, no siendo viable la oposición del secreto profesional para negarse a cumplir con este deber de informar.

En este mismo orden, el artículo 109 de la Ley de 28 de julio de 1.988 sobre el Mercado de Valores, señala que el cumplimiento de los deberes de información de los agentes de cambio y bolsa, cuando dichos agentes sean sustituidos por las entidades emisoras de valores, sociedades y agencias de valores, corresponderán a éstas últimas.

Como nos indica Sánchez Serrano, "Sería inútil buscar en dicho apartado 4º o en el resto del artículo 111 expresión alguna, con excepción de la referencia al secreto del protocolo notarial, que permita hablar del secreto profesional como límite del deber de comunicar datos de tales profesionales. Estos son sometidos, por el contrario, al mismo régimen y límite en cuanto al cumplimiento de tal deber que cualesquiera funcionario y se les declara obligados a 'colaborar (...) para suministrar

⁴⁴⁶ Ver las Sentencias del Tribunal Supremo de 2 de noviembre de 1.972 y 4 de octubre de 1.983 (Aranzadi, R.J. 1.983\5.066).

toda clase de información con trascendencia tributaria de que dispongan', sin distinción alguna"⁴⁴⁷.

2. Los demás profesionales: El apartado 5º del artículo 111 de la L.G.T. incluye otra categoría de profesionales que los denomina "*demás profesionales*" cuando señala que:

"La obligación de los demás profesionales de facilitar información con trascendencia tributaria a la Administración tributaria no alcanzará a los datos privados no patrimoniales que conozcan por razón del ejercicio de su actividad, cuya revelación atente al honor o a la intimidad personal o familiar de las personas...".

En un Estado de Derecho como el que rige en estos momentos, se deben establecer reglas para la convivencia civilizada de sus ciudadanos, el respeto a los demás, a su ámbito privado, viene a constituir una parte fundamental para el desarrollo social. En este sentido tenemos que la exoneración de los profesionales de comunicar información no patrimonial a la Administración tributaria, que atente contra el honor, la intimidad de las personas, conlleva a esa convivencia civilizada.

El secreto profesional de los demás profesionales se circunscribe sólo a los datos privados no patrimoniales, lo que conlleva su reducción al mínimo llegando casi a su práctica desaparición. No obstante, el que los datos privados no patrimoniales queden fuera de los deberes de información a la Administración tributaria, no es sino consecuencia de que la función de investigación y comprobación se debe ejercitar única y exclusivamente al servicio de la aplicación de los tributos, y no con fines ajenos a la misma⁴⁴⁸.

Se ha de señalar que el secreto profesional se encuentra muy relacionado con el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar de las personas, ya que el secreto profesional en parte lo que persigue es la protección de la intimidad de las personas. Sin embargo como señala Ruiz García "...ciertamente, uno de los fundamentos del secreto profesional radica en la necesidad de proteger la intimidad personal y familiar del cliente; se trata empero de dos instituciones cuyo ámbito de aplicación no ha de coincidir necesariamente, toda vez que el secreto profesional puede referirse a hechos o datos que no forman parte de la intimidad personal o familiar"⁴⁴⁹.

Por su parte, el artículo 37.5.d) del R.G.I.T. reitera lo contemplado en la L.G.T., cuando señala:

⁴⁴⁷ Sánchez Serrano, L.: *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, ob. cit., pág. 209.

⁴⁴⁸ Clavijo Hernández, F.: *Informe sobre el proyecto de ley de represión del fraude fiscal*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1984, pág. 65 y 66.

- a) El ámbito del secreto profesional que viene a estar referido en este caso a *"...los datos privados no patrimoniales..."* y,
- b) Hace una restricción de lo señalado en la L.G.T., cuando dispone que *"...nunca se entenderán comprendidos en el secreto profesional la identidad de los clientes y los datos relativos a los honorarios satisfechos por ellos como consecuencia de los servicios recibidos"*.

Esta restricción que hace la normativa reglamentaria no se encuentra contemplada en la ley, con lo cual viene a invadir una facultad que sólo corresponde a la ley misma, ya que como nos dice en este sentido Palao Taboada, "...una norma reglamentaria no tiene el rango adecuado para regular materias que afectan de manera sustancial a derechos fundamentales reconocidos en la Constitución"⁴⁵⁰.

En este sentido, el Tribunal Constitucional en su Sentencia 110/1.984, de 26 de noviembre (Aranzadi R.T.C. 1.984\110), al hacer referencia al secreto profesional, en su Fundamento Jurídico 10º, señala que "...la exigencia de exigir las certificaciones del movimiento de las cuentas corrientes no viola el secreto profesional...Tampoco vulneraría el secreto profesional el simple conocimiento del nombre del cliente y de las cantidades pagadas por él...", viene dicha Sentencia a precisar que en los requerimientos de obtención de información dirigidas a las entidades bancarias o crediticias, los datos solicitados no violentan el secreto profesional de manera alguna.

En este mismo sentido, el Tribunal Supremo en su Sentencia de 30 de octubre de 1.996 (Aranzadi, RJ 1.996\8.608), Fundamento Jurídico 5º, considera que no existe violación del derecho a la intimidad, así como del secreto profesional, cuando la Administración Tributaria lleva a cabo los respectivos requerimientos ya que "El puro asiento o anotación en una cuenta corriente bancaria indica simplemente un cargo o abono, que responden a una salida o a una entrada de fondos.

Es claro, que los honorarios profesionales ingresados en una cuenta corriente producirán un abono en la misma, por ello la Inspección de Hacienda está facultada para conocer la existencia de dicho abono, la identidad del cliente, y genéricamente el concepto o servicio profesional prestado, como por ejemplo: un asesoramiento, un dictamen, una demanda en un juicio; hasta ahí se respeta según la doctrina jurisprudencial –Sentencias del Tribunal Constitucional de 26 noviembre 1984 (Aranzadi, R.T.C. 110\1.984) y del Tribunal Supremo de 29 julio 1983 (Aranzadi, R.J.

⁴⁴⁹ Ruiz García, J. R.: En *Secreto bancario y Hacienda pública*, ob. cit. pág. 66.

⁴⁵⁰ Palao Taboada, C.: "Algunas consideraciones sobre el secreto profesional frente a la Hacienda pública", en *Revista C.T.*, núm. 72, 1994, pág. 106.

1.983\4.005), entre otras—, el derecho a la intimidad y el secreto profesional, en cambio lo que no puede indagar ni conocer la Inspección de Hacienda, es la cuestión jurídica sobre la que se pide el asesoramiento, o el dictamen, o las pretensiones inherentes a la demanda en juicio, es decir, se puede investigar la causa inmediata económica del abono en la cuenta bancaria, pero no la causa remota; similar interpretación y comentario cabe hacer respecto de los cargos o pagos".

Sin embargo, existen criterios como el manifestado por Baeza Albendea, Caro Cebrián M. J. y Caro Cebrián, A, al comentar el contenido del Fundamento Jurídico 10º de la sentencia 110/1.985, de 26 de noviembre, donde se muestran contrarios a que tales exigencias no vulneran el secreto profesional. Al respecto señalan refiriéndose a lo manifestado por el Tribunal que "Tales afirmaciones pueden ser ciertas en algunos casos..., pero nunca con carácter general:...la revelación del nombre del cliente...puede constituir un atentado gravísimo a la intimidad, en ciertos casos, con consecuencias irreparables para el honor de una persona". Agrega más adelante que "Lo que la Sentencia olvida es que, en ocasiones, la mera revelación de un nombre supone, por las especiales características del profesional especializado, una descripción completa de la realidad profesional, sin necesidad de más detalles", acotando por último que "El secreto debe cubrir la totalidad del contenido de la relación profesional, con la sola salvedad de la cantidad percibida en concepto de honorarios, sin precisar el nombre de su pagador"⁴⁵¹.

No compartimos el criterio anteriormente sustentado ya que no necesariamente la identidad de los clientes y los datos relativos a los honorarios que en un momento dado hayan sido pagados a los profesionales en razón de los servicios prestados, constituyen un atentado al honor o a la intimidad personal o familiar de los clientes. Por otra parte, la sola mención de las cantidades pagadas, servirían a los efectos de la comprobación de las obligaciones fiscales de los profesionales, sin embargo, la identificación del nombre del cliente puede servir a la Administración para determinar la capacidad económica del mismo, ya que existen servicios profesionales que por su alto costo sólo son privativos de algunos pocos.

3. La prestación de servicios de asesoramiento o defensa: El artículo 37.5.e) del R.G.I.T. nos indica quiénes tienen la cualidad de asesores entendiendo

⁴⁵¹ Baeza Albendea, A., Caro Cebrián M. J. y Caro Cebrián, A.: ob.cit., pág. 7. Sobre este punto se puede ver a Palao Taboada, C.: en "Algunas consideraciones sobre el secreto profesional...", ob. cit., pág. 105 y ss.; Santamaría Pastor, J. A.: "Sobre derecho a la intimidad, secretos y otras cuestiones innombrables", en *R.E.D.C.*, núm 15, 1985, pág. 159 y ss.; Nogueroles Peiro, N.: "La actividad económica en la doctrina del Tribunal Constitucional", en *Civitas R.E.D.A.*, núm. 52, 1986, pág. 559 y ss. y Cabra de Luna, J. M. .; En "Derecho a la intimidad y funciones investigadoras ...", ob. cit. pág. 957 y ss.

por tales a *"...quienes, con arreglo a Derecho, desarrollen una actividad profesional reconocida que tenga por objeto la asistencia jurídica, económica o financiera"*.

Corresponde en este caso señalado a los profesionales que se dediquen a la prestación de servicios de asesoramiento o defensa, en donde el secreto se limita a los datos confidenciales obtenidos en razón de tal actividad.

Al analizar el contenido del artículo 111.5, podemos acotar que el derecho que tienen los profesionales a no revelar datos en razón del ejercicio de su actividad, queda limitado:

- a) Por una parte *"a los datos privados no patrimoniales...cuya revelación atente al honor o a la intimidad personal y familiar de las personas"* y,
- b) Por la otra, comprende igualmente *"a aquellos datos confidenciales de sus clientes de los que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa"*.

No se hace ningún señalamiento referido al secreto profesional, por tanto como dice Palao Taboada "la exclusión de los profesionales del deber de colaboración ha dejado de ser la regla para convertirse en la excepción. En otras palabras, dicha exclusión ya no alcanza a todo el ámbito de las relaciones entre profesional y cliente, en principio cubierto por el secreto profesional, sino tan sólo a determinados datos"⁴⁵².

Por su parte, el Tribunal Supremo en Sentencia de 3 de febrero de 2.001 (Aranzadi, R.J. 2.001\252), Fundamento Jurídico 6º reconoce que "Ciertamente el art. 111.5 de la L.G.T. impone a la Administración un doble límite que ha de observar cuando exige el deber de colaboración de los profesionales, exigiendo el respeto a los datos privados no patrimoniales que conozcan por su actividad y afecten al honor y a la intimidad de sus clientes...y el de los datos confidenciales en ejercicio de las funciones de asesoramiento y defensa, aclarando que nunca podrán ampararse en el secreto profesional para impedir la comprobación de su propia situación tributaria".

El artículo 37.5.e) del R.G.I.T. empieza primero por repetir lo contemplado en la L.G.T., referido al ámbito del secreto que tienen los asesores y defensores que

⁴⁵² Palao Taboada, C.: "Algunas consideraciones sobre el secreto profesional...", ob. cit., pág. 107. Como indica Ruiz García, "se produce, de esta forma, una desvinculación entre la protección del secreto profesional y la de la intimidad personal, al tiempo que desaparece la exclusión de los datos patrimoniales. A su vez la exigencia de que se trate de datos confidenciales contenida en el precepto comentado debe entenderse en el sentido de excluir aquellos hechos o datos que por su carácter público o notorio sean conocidos por el

abarca a los datos confidenciales que haya tenido conocimiento en razón de sus servicios profesionales, en segundo lugar remite a los Abogados y Procuradores a lo dispuesto en los artículos 437 y 438 de la Ley Orgánica del Poder Judicial. Dichos preceptos jurídicos le señalan a los profesionales antes identificados que deben *"guardar secreto de todos los hechos o noticias que conozcan por razón de cualquiera de las modalidades de su actuación profesional, no pudiendo ser obligados a declarar sobre los mismos"*.

El contenido de las disposiciones jurídicas antes citadas viene a señalarnos un ámbito mucho más amplio del secreto profesional cuando nos dice que hay que *"guardar secreto de todos los hechos o noticias que conozcan"*, si lo comparamos con lo que nos dice la L.G.T. y el R.G.I.T. que sólo se refiere a *"aquellos datos confidenciales...que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios profesionales"*.

El Tribunal Constitucional en su Sentencia 110/1.984, de 26 de noviembre, Fundamento Jurídico 9º (Aranzadi, R.T.C. 1.984\110), refiriéndose al secreto profesional de los abogados, nos dice que "El secreto profesional, es decir, el deber de secreto que se impone a determinadas personas, entre ellas los abogados, de lo que conocieren por razón de su profesión, viene reconocido expresamente por la Constitución, que en su art. 24.2 dice que la Ley regulará los casos en que, por razón del parentesco o de secreto profesional, no se está obligado a declarar sobre hechos presuntamente delictivos. Evidentemente, y a *fortiori*, tampoco existe el deber de declarar a la Administración sobre esos hecho. La Constitución consagra aquí lo que es no un derecho, sino un deber de ciertos profesionales que tiene una larga tradición legislativa (cfr. Art. 263 de la L.E.Cr.)".

Con relación a la sentencia del Tribunal Constitucional citada antes nos dice Santamaría Pastor, que "Sin duda, cuando la Sentencia dice que el secreto profesional no es un derecho, sino un deber, no está pretendiendo negarle la condición de derecho..., sino que es también, y ante todo, un deber". Continúa señalando que "la oposición jurisdiccional a la revelación del contenido de una relación profesional es un derecho que corresponde tanto al profesional mismo (art. 24.2 C.E.), cuanto al cliente, en orden a la defensa de su intimidad (artículo 18.1 C.E.)"⁴⁵³.

profesional al margen de la actividad típica". En *Secreto bancario y Hacienda pública*, ob. cit. pág. 67.

⁴⁵³ Santamaría Pastor, J. A.: "Sobre derecho a la intimidad...", ob. cit., pág. 173-174.

No obstante en el artículo 111.5 de la L.G.T. se hace referencia al secreto profesional cuando dicha disposición señala que *"Los profesionales no podrán invocar el secreto profesional a efectos de impedir la comprobación de su propia situación tributaria"*, lo que igualmente se encuentra contemplado en los mismos términos en el artículo 37.5.d), en su aparte último del R.G.I.T.

Se ha de señalar que el artículo 140.d) de la L.G.T. declara la competencia de la Inspección de los Tributos para *"Realizar, por propia iniciativa o a solicitud de los demás órganos de la Administración, aquellas actuaciones inquisitivas o de información que deban llevarse a efecto cerca de los particulares o de otros organismos, y que directa o indirectamente conduzcan a la aplicación de los tributos"*.

La información que en definitiva pueden solicitar los órganos de la Inspección sería toda aquella, en cuanto sirva o tenga eficacia en la aplicación de los tributos de manera general, pues la norma no se refiere a la comprobación e investigación de una determinada relación tributaria, sino que busca habilitar para recabar información, tanto de particulares como de organismos, en tanto en cuanto conduzca a la aplicación de los tributos.

Sin embargo, la Administración habrá de ajustar el requerimiento de información al principio de proporcionalidad⁴⁵⁴ que se proyecta sobre toda la actuación administrativa, limitando los extremos solicitados al fin expresado de la aplicación estricta de los tributos, lo que ha sido puesto de manifiesto por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 24 de julio de 1.999 (Aranzadi, RJ 1.999\7.104), al afirmar que están proscritas las ingerencias arbitrarias o desproporcionadas en el derecho a la intimidad de las personas, en la exigencia del deber de información y colaboración tributaria, con lo cual, la exigencia, por tanto, debe estar atemperada por lo que sea necesario para la gestión e inspección tributaria.

Podemos concluir diciendo que existe una relación directa entre el secreto profesional y el derecho a la intimidad, con lo cual, el profesional tendría no sólo el derecho sino también el deber de guardar secreto profesional, deber que se encuentra directamente relacionado con su cliente, en la medida que éste le exige el cumplimiento del mismo como garantía de su propio derecho a la intimidad.

⁴⁵⁴ Para Alonso González, este principio de la proporcionalidad o interdicción de los efectos excesivos por parte de la Administración Tributaria se ha de entender que la misma ha de "...adoptar solamente las medidas necesarias y que los fines perseguidos se consigan en las condiciones más favorables y con los menores sacrificios posibles para los sujetos pasivos", en *la reforma de la Ley General Tributaria...*, ob. cit. pág. 273.

Tal protección queda patente en la Ley Orgánica 1/1.982, de 5 de mayo, que regula el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen, en esa relación directa entre el secreto profesional y el derecho a la intimidad personal y familiar, cuando en su artículo 7.4 señala que *"Tendrán la consideración de intromisiones ilegítimas en el ámbito de protección delimitado por el art. 2.º de esta ley:...4. La revelación de datos privados de una persona o familia conocidos a través de la actividad profesional u oficial de quien los revela"*.

No obstante, al lado de la garantía señalada en la disposición anterior, se ha de tener en cuenta lo dispuesto por la Ley General Tributaria y el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, la que autoriza el conocimiento por parte de la Administración tributaria, de los nombres de los clientes, así como los honorarios profesionales satisfechos, lo que ha sido reconocido plenamente por la jurisprudencia.

3.2. EL SECRETO ESTADÍSTICO

Como ya se ha indicado, de conformidad con lo señalado en los artículos 111 y 112 de la L.G.T., existe la obligación de facilitar datos a la Administración tributaria. No obstante, esta obligación de suministrar información y/o datos, no surte efecto cuando se encuentren amparados por el secreto estadístico; además de que tales datos han de reunir ciertos requisitos para poder ser considerados como "datos estadísticos".

Antes de entrar en el tema del secreto estadístico, es preciso hacer alguna acotación en cuanto a lo que se debe entender por información estadística, así como su importancia fiscal y económica. Nos indica, Valdés y Santos que "...la característica fundamental de la información estadística estriba en su *agregación* a partir de la cual las características individuales dejan de tener la importancia clave que tienen para otros objetivos, tales como el proceso inspector, para convertirse en un componente más de los muchos que dan origen a dichos datos estadísticos", agregan más adelante en relación con la importancia desde el punto de vista económico y fiscal que "...cualquier magnitud macroeconómica precisa como dato fuente de agregaciones de datos individuales; es decir, información estadística"⁴⁵⁵.

La Ley de 31 de diciembre de 1.945 (B.O.E. 3-1-1.946), de creación, composición y funciones del Instituto Nacional de Estadística (Aranzadi, R.C.L.

⁴⁵⁵ Valdés, T. y Santos, M. A.: "Un sistema de información estadística adecuado a los objetivos del centro de proceso de datos del Ministerio de Hacienda", en *Revista C.T.*, núm. 38, 1981, pág. 186-187.

1.946\29), señalaba en su artículo 11° que *"Los datos estadísticos no podrán publicarse ni facilitarse más que en forma numérica, sin referencia alguna de carácter individual"*⁴⁵⁶; por su parte el Reglamento de la Ley 31-12-1.945 de Organización estadística, sancionado mediante el Decreto del 2 de febrero de 1.948 (B.O.E. 25-3-1.948, Aranzadi, R.C.L. 1.948\349, R.C.L. 1.948\375), reitera en su artículo 139 lo contemplado en la Ley 31/1.945, cuando señala que *"Los datos facilitados para la formación de censos y estadísticas serán objeto de secreto absoluto. Los datos estadísticos no podrán facilitarse ni publicarse más que en forma numérica, sin referencia alguna de carácter individual"*.

La Ley 230/1.963 de 28 de diciembre, que sanciona la Ley General Tributaria señalaba en su artículo 111.2.c) que *"Quedan excluidos del deber de colaboración:...*
c) Las personas o Entidades, en cuanto a los actos u operaciones que por Ley estén exceptuadas de investigación tributaria". En opinión de Castromil, "En este último párrafo c) se encuadra plenamente el llamado "secreto estadístico" establecido en la Ley de 31 de diciembre de 1.945...y su Reglamento de 2 de febrero de 1.948"⁴⁵⁷.

La redacción dada al artículo 111.4.b) por la Ley 10/1.985 de 26 de abril, de modificación parcial de la L.G.T., y mantenida en iguales términos por la Ley 25/1.995 de 20 de julio, de modificación parcial de la L.G.T., enuncia el secreto estadístico en materia tributaria, formulándolo como un límite a la obligación de colaborar, que tienen los funcionarios públicos incluidos los profesionales oficiales para con la Administración tributaria, cuando señala *"El secreto de los datos que se haya suministrado a la Administración para una finalidad exclusivamente estadística"*. Por su parte el R.G.I.T., en su artículo 37.5.b) reitera en los mismos términos lo pautado en la L.G.T. en relación con el secreto estadístico.

Los funcionarios públicos, así como a los profesionales oficiales se encuentran aparados por el secreto estadístico, esto es, no están obligados a colaborar con la Administración tributaria, cuando los datos de los cuales tengan conocimientos, hayan sido suministrados a la Administración para una finalidad exclusivamente estadística, tal como se desprende del contenido del artículo del artículo 111.4.b) de la L.G.T., quedando de este modo delimitado el elemento subjetivo.

Los funcionarios públicos hay que entenderlos en un sentido amplio, comprendiendo dentro de los mismos como dice Sánchez Serrano "...cualesquiera

⁴⁵⁶ La Ley 31/1945, de 31 de diciembre a sido derogada por La Ley 12/1989, de 9 de mayo, de la Función Estadística Pública, dando una amplia redacción al secreto estadístico en sus artículos 13 y ss.

⁴⁵⁷ Castromil, F.: "La obligación de facilitar datos a la Administración Tributaria y el secreto estadístico", en *Revista C. T.*, núm. 9, 1974, pág. 48.

personas al servicio de las Administraciones públicas, con independencia de la modalidad bajo la que se presten los servicios de que se trate"⁴⁵⁸. Por su parte el artículo 80.4 de la L.G.T., como ya se ha hecho mención con anterioridad en este trabajo, nos señala que se entiende por profesionales oficiales, dentro de los cuales encuadra a los Registradores, Notarios, Corredores Oficiales de Comercio, igualmente a quienes ejerzan funciones públicas sin que perciban haberes directamente del Estado, así como las Comunidades Autónomas y demás Corporaciones de Derecho Público.

Señalaba el artículo 11 de la Ley 31/1.945, de 31 de diciembre, que *"el personal del Instituto Nacional de Estadística que intervenga en la recolección de datos y demás operaciones del proceso estadístico guardará sobre ellos absoluto secreto"*, en donde quedaba plasmado el sigilo, el secreto que debía guardar el personal que tenía bajo su responsabilidad el manejo de los datos que llegaban a su poder, pero que a su vez como dice Castromil, "Secreto estadístico que subjetivamente ampara no sólo al personal del Instituto Nacional de Estadística, sino también a toda persona, funcionario o no, que intervenga en la función estadística..."⁴⁵⁹.

Por su parte el artículo 13.3 de la Ley 12/1.989, de 9 de mayo (B.O.E. 11-5-1.989), de la Función Estadística Pública (Aranzadi, R.C.L. 1.989\1.051), nos indica que *"El secreto estadístico obliga a los servicios estadísticos a no difundir en ningún caso los datos personales, cualquiera que sea su origen"*.

Se deriva del contenido de las disposiciones antes señaladas que debe existir un respeto absoluto por parte de los funcionarios y personal que trabaja en el Instituto Nacional de Estadísticas, que intervienen en el proceso estadístico, en el manejo de los datos; así como también, los datos que manejan sólo se puede facilitar en forma numérica, pero sin hacer referencia a individualidades.

Ahora bien, con relación al elemento objetivo del secreto estadístico, se plantea determinar qué requisitos deben cumplir los datos estadísticos para considerar que estamos en presencia de los mismos y en consecuencia, se encuentren amparados por dicho secreto.

Para poder llegar a estar en presencia del secreto estadístico con relación a ciertos datos hay que plantearse como indica Mantero Sáenz, refiriéndose a los mismos, que "El problema radica en saber cuándo un dato es estadístico y cuándo

⁴⁵⁸ Sánchez Serrano, L.: *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, ob. cit., pág. 207.

⁴⁵⁹ Castromil, F.: "La obligación de facilitar datos a la Administración...", ob. cit., pág. 48.

un dato se *convierte* en estadístico; el primero queda amparado por el secreto, el segundo, no, porque su existencia, como dato, es anterior y no simultánea...el dato debe nacer con la característica de estadístico para quedar amparado por el secreto"⁴⁶⁰.

Por tanto, podemos señalar, para que sea un dato estadístico debe tener tal calificación desde el momento en que nazca, esto es, debe ser coetáneo el dato y la característica de que es dato estadístico, como bien lo señala Castromil, "La cualidad de "dato estadístico" se alcanza al tratarse de datos obtenidos de los particulares en virtud de declaraciones requeridas por la Administración y que tiendan a la formación de estadísticas de interés público legalmente ordenadas y confeccionadas por la autoridad competente que corresponda"⁴⁶¹.

En cuanto a los requisitos que ha de cumplir un "dato" para que sea considerado "dato estadístico", seguiremos los señalados por Mantero Sáenz, quién señala que estaríamos frente a un dato amparado por el secreto estadístico cuando el mismo cumpla con los siguientes requisitos:

- "A) Dato *primario*. Es decir, que el hecho o circunstancia a que el dato se refiere sea convertido en dato directamente, siendo así conocido...
- B) Facilitado *a requerimiento* del Instituto Nacional de Estadística o, en su nombre, por los Organismos colaboradores.
- C) *Para la formación de las estadísticas* que realiza el Instituto o cuya formación haya sido delegada por éste, por Orden ministerial, en los citados Organismos colaboradores"⁴⁶².

Lo anteriormente señalado lo podemos resumir de la siguiente manera:

- a) Que la Administración requiera datos a los particulares;
- b) Que dichos datos tengan como fin la formación de estadísticas y,
- c) Que estas estadísticas sean ordenadas por la autoridad competente.

El 29 de enero de 1.976, el Director General del Instituto Nacional de Estadística, en respuesta a la consulta hecha por el Director General de Inspección Tributaria, había indicado que "están solamente cubiertos por el precepto del secreto estadístico, los datos primarios no procedentes o derivados de fuentes administrativas, facilitados por organismos públicos, empresas públicas o privadas y los particulares a requerimiento del Instituto o, en su nombre, por los organismos

⁴⁶⁰ Mantero Sáenz, A.: "Una precisión necesaria: el secreto estadístico", en *Revista C. T.*, núm. 16, 1976. Pág. 82.

⁴⁶¹ Castromil, F.: "La obligación de facilitar datos a la Administración...", ob. cit., pág. 48.

⁴⁶² Mantero Sáenz, A.: "Una precisión necesaria: el secreto estadístico", ob. cit. pág. 83.; ver en este sentido a Jacobo y Burguillo, F.: en *la información tributaria en España*, ob. cit., pág. 165.

colaboradores, para la formación de las estadísticas que realiza el Instituto, o cuya formación haya sido delegada por éste, por Orden ministerial, en los organismos colaboradores"⁴⁶³.

En consecuencia, como dice Jacobo y Burguillo, "...quien quiera que sea el que niegue la información solicitada en un requerimiento sobre la base del secreto estadístico, habrá de contestar al mismo indicando y expresando las disposiciones legales en las que se basa, que el dato es primario y se trata de un Organismo colaborador del Instituto Nacional de Estadística para la captación y proceso de esa información o bien que el dato es secreto estadístico por Ley y que es el órgano competente para captarlo"⁴⁶⁴.

Ahora bien, en cuanto al fundamento que da lugar a la existencia del secreto estadístico, podemos decir con Castromil que el mismo "...está en que la Administración, ante la necesidad de conseguir datos ciertos para la adopción de decisiones fundamentales de gobierno y administración, decide sacrificar sus intereses tributarios y así impone a los particulares la obligación de facilitárselos con exactitud..., pero ofreciéndoles las garantías de que tales datos, facilitados con fines estadísticos, no serán utilizados en su perjuicio y particularmente a efectos fiscales..."⁴⁶⁵.

Se puede concluir afirmando que el deber de información tributaria sobre terceros encuentra un límite representado por el secreto estadístico. En

⁴⁶³ Escrito elaborado por la Dirección General del Instituto Nacional de Estadísticas, tomado de Jacobo y Burguillo, J. M.: *La información tributaria en España*, ob. cit., pág.164. En igual sentido se expresa la Resolución de la Subsecretaria de Hacienda de 4 de febrero de 1976, cuando señala que "... habrá de tenerse en cuenta la diferencia fundamenta que existe entre el suministro de datos que hagan los administrados a requerimiento del Instituto Nacional de Estadística y los órganos cooperadores de la Administración con fines estadísticos, de un lado, y la utilización estadística de los datos de los registros administrativos, la inscripción de los cuales sea obligatoria para los administrados, de otro. Y ello es así porque no tienen la condición de datos estadísticos amparados por el secreto estadístico los que no son proporcionados con tal finalidad a la Administración pública, sino precisamente para su utilización en las relaciones de aquélla con los interesados", en Solana Villamor, F.: "El deber de colaboración en la Ley General Tributaria", ob. cit., pág. 243. De lo anterior se puede decir con López Martínez , J., que de conformidad con la Resolución anterior hay que diferenciar "...de esta forma aquellos datos que son solicitados con finalidad estadística, de aquellos otros que existiendo la obligación de aportarlos por los administrados, su finalidad primigenia no es la confección de estadísticas, aunque posteriormente se haga un uso estadístico de los mismos", en *Los deberes de información tributaria*, ob. cit., pág. 172.

⁴⁶⁴ Jacobo y Burguillo, F.: *La información tributaria en España*, ob. cit., pág. 165.

⁴⁶⁵ Castromil, F.: "La obligación de facilitar datos a la Administración...", ob. cit., pág. 48; Muños Baños, C.: nos dice en este sentido que "...todo el tema del secreto estadístico gira en torno a una única variable, y ésta es que la Administración necesita obtener ciertos datos, que deben ser lo más fiables posibles, para manejarlos en aras de un interés económico o político. La forma más efectiva de asegurarse la veracidad de tales datos es garantizar al que los aporta que no sufrirá perjuicio alguno derivado de los mismos, incluido el tributario..." en "El secreto estadístico: necesidad de un replanteamiento", *Revista C.T.*, núm. 38, 1981, págs. 122-123.

consecuencia, le esta prohibido a la Administración tributaria hacer algún tipo de requerimiento a los particulares cuando los datos sean calificados como estadísticos, los cuales vendrían a ser todos aquellos que tengan como finalidad la elaboración de estadísticas; siempre que las mismas sean de interés público y por último, que hayan sido acordadas por la autoridad competente.

3.3. EL SECRETO DEL PROTOCOLO NOTARIAL

El secreto del protocolo notarial ha venido evolucionando a través del tiempo. El mismo fue considerado en forma amplia en sus inicios por la Ley del Notariado del 28 de mayo de 1.862 (B.O.E 29-5-1.862, Aranzadi, R.C.L. 1.938\201), así como en el Reglamento Notarial de 2 de junio de 1.944 (B.O.E. 7-7-1.944, Aranzadi, R.C.L. 1.945\57), pero con el paso del tiempo se fue restringiendo por diferentes interpretaciones jurisprudenciales, dándosele un ámbito mucho más limitado que el contemplado en la Ley, hasta llegar a tener el contenido actual que aparece en el aparte último del artículo 111.4 de la L.G.T.

En relación con el secreto del protocolo notarial, la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 2 de noviembre de 1.972, señalaba que "A la obligación de soportar comprobaciones le alcanza de lleno el secreto del protocolo, de tal suerte que nunca los funcionarios de Hacienda podrán comprobar sobre el protocolo mismo. Pero si no es posible comprobar sobre el protocolo, y el derecho a la comprobación administrativa no puede ser desconocido, necesariamente habrá de acudir a las personas de los clientes como única solución, por lo que las otras obligaciones de declarar y colaborar han de hacerse efectivas mediante la mención del Notario en el libro-registro de la naturaleza del acto, su fecha y las personas de los clientes".

La Inspección de los tributos recurría a los clientes del Notario para obtener la información que precisaba necesaria para poder comprobar la situación tributaria de estos últimos.

El Real Decreto-Ley 24/1.982, de 29 de diciembre, de Medidas Urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, en su artículo 26, vino a romper la posibilidad de amparo en el secreto profesional al imponer a cargo de ciertos profesionales, dentro de los cuales se encontraban incluidos los Notarios, la obligación de comunicar a la Administración Tributaria las operaciones en las que intervengan, en la emisión, suscripción y transmisión de valores mobiliarios y cualesquiera otros títulos valores o efectos de comercio, así como la presentación de sus libros y registros a la Inspección Financiera y Tributaria a su requerimiento, sin que pueda invocarse las excepciones reguladas en las letras b y c del artículo 111,

apartado 2° de la Ley General Tributaria, aprobada por la Ley 230/1.963, de 28 de diciembre.

Por su parte, la Ley 5/1.983, de 29 de junio (B.O.E. 30-6-1.983), de Medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria (Aranzadi, R.C.L. 1.983\1.369), en su artículo 27 viene a constituir un desarrollo y ampliación del artículo 26 del Real Decreto–Ley 24/1.982, al corroborar la obligación a cargo de los Notarios de comunicar a la Administración Tributaria las operaciones en las que intervengan o autoricen la emisión, suscripción y transmisión de valores mobiliarios, lo que viene a su vez a ser ratificado por el artículo 36 de la Ley 9/1.983, de 13 de julio (B.O.E. 14-7-1.983), de Presupuestos del Estado para 1.983 (Aranzadi, R.C.L. 1.983\1.502), no sin introducir ciertas modificaciones cuando señala que los Notarios comunicarán las operaciones en las que intervengan o autoricen la emisión, suscripción de valores mobiliarios y cualesquiera otros títulos, valores, efectos de comercio o efectos públicos, a requerimiento de la Administración tributaria.

El criterio mantenido por el Tribunal Supremo cambió con la Sentencia dictada con fecha 4 de octubre de 1.983 (Aranzadi, R.J. 1.983\5.066), en la misma se viene a confirmar el deber de los notarios de colaborar con la Administración tributaria, cuando indica que a una Corporación Municipal, actuando como sujeto activo tributario, no se le puede negar la información que requiere para la instrucción de un expediente de gestión tributaria, alegando que "no tiene interés legítimo en el dato que precisa, porque ello implicaría mermar los intereses que le corresponde en su calidad de sujeto activo de una relación jurídica tributaria", porque se trata "no de investigar genéricamente a la caza de una liquidación, sino de la constatación de un dato concreto y con relieve en la gestión del Tributo".

Esta misma sentencia agrega más adelante, y en este sentido creemos que se encuentran incluidos los notarios cuando dice que "...la Corporación puede obtener los datos relativos a la declaración presentada, frente al sujeto pasivo y frente a Autoridades y funcionarios de cualquier clase, siempre dentro de la legitimación que confiere un expediente de gestión concreto y a los solos fines de la investigación que sea precisa, sin que el caso caiga en la excepción del deber de colaborar que ampara a los profesionales,...más no al Notario por su connotación de desempeño de funciones públicas y de servicio estatal".

En la redacción dada al artículo 111.4. aparte último por la Ley 10/1.985 de 26 de abril, de modificación parcial de la L.G.T. y mantenida en iguales términos por la Ley 25/1.995 de 20 de julio, de modificación parcial de la L.G.T., se enuncia el secreto del protocolo notarial en materia tributaria, formulándolo como un límite a la

obligación de colaborar que tienen los funcionarios públicos, incluidos los profesionales oficiales, para con la Administración tributaria, cuando señala que *"El secreto del protocolo notarial abarca los instrumentos públicos a que se refieren los artículos 34 y 35 de la Ley de 28 de mayo de 1862, del Notariado, y los relativos a cuestiones matrimoniales, con excepción de los referentes al régimen económico de la sociedad conyugal"*.

El artículo 37.5.c), del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, viene a reiterar en los mismos términos lo señalado en el artículo 11.4 de la L.G.T.

Por su parte el artículo 80.4 de la L.G.T. incluye la función de Notarios dentro de los llamados profesionales oficiales, cuando señala que *"...se considerarán profesiones oficiales las desempeñadas por... Notarios..."*.

Por tanto, del contenido del artículo 111.4, aparte último de la L.G.T., se desprende que el secreto del protocolo notarial frente a la Administración tributaria se encuentra referido en primer lugar a los instrumentos públicos contenidos en los artículos 34 y 35 de la Ley del 28 de mayo de 1.862⁴⁶⁶, así como lo referente a las cuestiones matrimoniales, dejando a salvo lo relativo al régimen económico de la sociedad conyugal. Para Mantero Sáenz, lo anterior tiene su razón de ser ya que "Se trata de respetar el contenido de los protocolos reservados, relativos a cuestiones de filiación, testamentarias y matrimoniales, con la excepción señalada..."⁴⁶⁷; y en segundo lugar, este secreto de protocolo notarial es oponible frente a las actuaciones inspectoras que tengan que ver con los notarios.

La Ley 39/1.988, de 28 de diciembre (B.O.E. 30-12-1.988), Reguladora de las Haciendas Locales (Aranzadi, R.C.L. 1.988\2.607), contempla en su artículo 111.7 la obligación que, con relación al Impuesto Municipal de Plusvalía, tienen los Notarios de remitir a los Ayuntamientos respectivos, relación o índice comprensivo de todos los documentos por ellos autorizados en el trimestre anterior, envío que deberán hacer dentro de la primera quincena de cada trimestre. En dicha relación se indicaran los hechos, actos o negocios jurídicos que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible, con la excepción de los actos de última voluntad, siempre dejando a salvo el deber general de colaboración contenido en la L.G.T.

⁴⁶⁶ El artículo 34 se refiere a los documentos relacionados con los testamentos y codicilos cerrados y abiertos; por su parte el artículo 35 se refiere a las escrituras matrices de reconocimiento de hijos naturales. Tomados de Jacobo y Burguillo, J. M.: *La información tributaria en España*, ob. cit. pág. 168.

⁴⁶⁷ Mantero Sáenz, A. y Cuesta Rodríguez, M.: quién a su vez considera que "Ha quedado perfectamente definido el ámbito protegible, que coincide con el de la intimidad personal y familiar". En *el Procedimiento en la Inspección tributaria*, ob. cit., pág. 507.

Por otra parte, del contenido del artículo 52, aparte primero, del Real Decreto Legislativo 1/1.993, de 24 de septiembre (B.O.E. 20-10-1.993), por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (Aranzadi, R.C.L. 1.993\2.849), se desprende la obligación de colaboración que tienen los notarios para con la Administración tributaria, cuando en dicho artículo se dice que *"Los notarios están obligados a remitir a las oficinas liquidadoras del impuesto, dentro de la primera quincena de cada trimestre, relación o índice comprensivo de todos los documentos por ellos autorizados en el trimestre anterior, con excepción de los acto de última voluntad, reconocimiento de hijos y demás que determine el Reglamento..."*.

El Decreto 828/1.995, de 29 de mayo (B.O.E. 22-6-1.995), por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (Aranzadi, R.C.L. 1.995\1.816), en su artículo 114.2, nos reitera lo ya antes señalado en la Ley.

La redacción dada al artículo 111.4, aparte último, el cual viene a ser más claro sobre la amplitud que tienen el secreto del protocolo notarial, estableciendo que los notarios tienen una obligación genérica de información como la tiene toda persona física o jurídica, sin embargo, el antes mencionado secreto del protocolo notarial se ve restringido sólo a los documentos señalados en el mismo artículo 111.4, aparte último, por tanto, la potestad de obtención de información de la Administración tributaria se ve limitada a respetar el secreto del protocolo notarial en tales casos específicos⁴⁶⁸.

3.4. EL SECRETO DE LAS DILIGENCIAS SUMARIALES

Señala el artículo 112.3. de la Ley General Tributaria que *"Los juzgados y tribunales deberán facilitar a la Administración tributaria, de oficio o a requerimiento de la misma, cuantos datos con trascendencia tributaria se desprendan de las actuaciones judiciales de que conozcan, respetando, en todo caso, el secreto de las diligencias sumariales"*.

Por su parte, el artículo 37.7. de la R.G.I.T, nos indica que, *"La Inspección de los Tributos,... podrá solicitar de los Juzgados y Tribunales que le faciliten cuantos*

⁴⁶⁸ Herrera Molina, P.M.: considera que del contenido del artículo 111.4, aparte último se desprenden dos consecuencias: "a) El secreto del protocolo notarial frente a la Administración tributaria sólo abarca los documentos expresamente señalados por el artículo 111, y b) Se trata de un límite que opera con carácter general frente a las actuaciones inspectoras desarrolladas cerca de los notarios". En *La potestad de información tributaria sobre terceros*, ob. cit. pág. 200

datos con trascendencia tributaria se desprendan de las actuaciones judiciales de que conozcan, respetando, en todo caso, el secreto de las diligencias sumariales".

Del contenido de los dos artículos anteriores se desprende que los Juzgados y Tribunales se encuentran en la obligación de proporcionar información a la Administración tributaria, bien sea con carácter general⁴⁶⁹, o bien a requerimiento individualizado hecho por esta última⁴⁷⁰, pero esta información tiene como límite, el secreto del contenido de las diligencias sumariales. En consecuencia, la Administración no puede requerir información a los juzgados y tribunales, ni estos están en la obligación de proporcionar ninguna información que tenga que ver con el contenido de esta diligencias sumariales.

Sin embargo, hay que hacer notar que se han manifestado ciertas dudas respecto a lo señalado por el artículo 112.3 de la L.G.T., cuando se revisa el contenido del artículo 117.4 de la C.E., ya que este último artículo señala que *"Los Juzgados y Tribunales no ejercerán más funciones que las señaladas en el apartado anterior y las que expresamente les sean atribuidas por ley en garantía de cualquier derecho"*, las funciones a que se refiere, es la función jurisdiccional. Por su parte el artículo 2.2 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, reitera el mandato constitucional de que los Juzgados y Tribunales tendrán como función primordial la jurisdiccional y las que le establezca las leyes en garantía de cualquier derecho⁴⁷¹.

El Tribunal Constitucional en su Sentencia 141/1.988, de 12 de julio, Fundamento Jurídico 9º (Aranzadi, R.T.C. 1.988\141), en relación con el artículo 117.4 de la C.E., referido a las funciones encomendadas a los Juzgados y

⁴⁶⁹ Con carácter general, los juzgados y tribunales se encuentran obligados a proporcionar a la Administración tributaria información. En este sentido, el artículo 32.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, señala que *"Los órganos judiciales remitirán a los Organismos de la Administración Tributaria de su respectiva jurisdicción relación mensual de los fallos ejecutoriados o que tengan el carácter de sentencia firme de los que se desprenda la existencia de incrementos de patrimonio gravado por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones"*. Por su parte, en el encabezamiento del artículo 52. del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados indica que *"Los órganos judiciales remitirán a las oficinas liquidadoras de su respectiva jurisdicción relación mensual de los fallos ejecutoriados o que tengan el carácter de sentencia firme por los que se trasmitan o adjudiquen bienes o derechos de cualquier clase,..."*. En el mismo sentido y de forma literal lo menciona el artículo 114.1. del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

⁴⁷⁰ González, L. M.: Consideran que *"...los requerimientos que se les dirijan deberán concretar los datos con trascendencia tributaria que sean de interés..."*, en *la Reforma de la Ley General Tributaria*, ob. cit. pág. 277.

⁴⁷¹ Ver en este sentido lo señalado por Sánchez Serrano, L.: en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, ob. cit. pág. 216 y ss.; Alonso González, L.M.: En *la Reforma de la Ley General Tributaria...*, ob. cit. pág. 277 y ss. y López Martínez, J.: En *los deberes de información tributaria*, ob. cit. pág. 217 y ss.

Tribunales, consideró que dicho precepto deja a salvo que los Juzgados y Tribunales cumplan con otras "obligaciones encaminadas al logro de otras finalidades públicas, entre las cuales puede figurar la de comunicar la existencia de un documento respecto al cual no se ha hecho efectivo el pago de un tributo...en virtud del deber de colaboración entre todos los poderes del Estado"⁴⁷².

Por tanto, podemos concluir sobre la base del criterio sostenido por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional antes citado que, además de la función jurisdiccional que le es exclusiva y sin violar el secreto del contenido de las diligencias sumariales, los juzgados y tribunales están llamados en cumplimiento de los deberes de información, a comunicar a la Administración tributaria, todos aquellos datos que fuesen necesarios para dar cumplimiento al mandato establecido en el artículo 31.1. de la Constitución Española, cuando el mismo se refiere a que todo ciudadano debería soportar por igual la contribución al sostenimiento de los gastos públicos.

Por su parte, el Tribunal Supremo en su Sentencia de 16 de abril de 1.998 (Aranzadi, R.J. 1998\4520), Fundamento Jurídico 2º, señala "que *"facilitar"* no es solamente proporcionar o entregar unos datos determinados, sino también hacer fácil o posible una conducta por parte de un sujeto o sujetos específicos. En este sentido, tanto se facilitan a la Administración los datos de trascendencia tributaria cuando se entrega a sus órganos una relación de los mismos, como cuando se autoriza a dichos órganos, que actúan a través de los competentes Agentes Tributarios, para consultar las sentencias dictadas en los procesos jurisdiccionales y tomar los datos correspondientes. El resultado es el mismo, sin que quepa argumentar..., que los Agentes Tributarios pueden también conocer una serie de datos que en las sentencias se consignan y que carecen de trascendencia tributaria, ya que, como funcionarios públicos, están obligados a cumplir las órdenes recibidas, sin tomar otros datos que aquéllos a que se refiere la autorización concedida, que...se limitan a las partes, su representación procesal y cuantía del pleito".

Podemos afirmar que la toma de datos por la Inspección de los Tributos, debidamente autorizada en cumplimiento de lo prevenido en el artículo 112.3 de la Ley General Tributaria, en nada puede lesionar el principio de independencia del Poder Judicial.

Por otra parte, los datos que deba tomar la Inspección Tributaria se reducen a las partes del proceso, sus representantes procesales y la cuantía del pleito. Estos

⁴⁷² Lo señalado en la Sentencia del Tribunal Constitucional está tomado de Alonso González,

datos no afectan a la intimidad de las personas, ya que aun cuando en el cumplimiento de tal fin se han de examinar la totalidad de las sentencias, sin limitación externa ni vigilancia alguna, lo cual pudiera dar lugar a que la Inspección Tributaria llegue a conocer otros datos distintos de los anteriores, que verdaderamente representen una injerencia indebida en la intimidad personal o familiar, no obstante, se ha de tener en cuenta que los Inspectores Tributarios son funcionarios públicos, vinculados por el deber de obediencia a las órdenes recibidas sobre la toma de datos y por el deber de secreto respecto a los obtenidos; deber que ha sido especialmente señalado para los funcionarios de la Inspección de los Tributos por el artículo 7.3 del R.G.I.T., aprobado por Real Decreto 939/1.986, de 25 abril.

La divulgación de datos que afectasen a la intimidad personal y que no fueran necesarios para la labor inspectora, en caso de producirse, daría lugar a su corrección por los medios establecidos por el ordenamiento jurídico. En principio, si los funcionarios judiciales pueden tener acceso a las sentencias por razón de sus funciones, igualmente pueden tenerla los Inspectores Tributarios para la obtención de datos concretos y predeterminados, que no afectan a la intimidad de las partes procesales ni de sus defensores o representantes en juicio.

Hay que hacer notar por lo que respecta al secreto de las diligencias sumariales, que las mismas tienen vigor en tanto en cuanto se refiera al proceso penal, lo que sin embargo no es sino el guardar un secreto de forma temporal, ya que como se indica en el artículo 301 de la Lecr. *"Las diligencias del sumario serán secretas hasta que se abra el juicio oral, con las excepciones determinadas en la presente ley"*, con lo cual, luego se podrá tener acceso a las mismas sin que implique violación de secreto alguno.

4. LÍMITES OBJETIVOS A LOS DEBERES DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA

La información tributaria sobre terceros se encuentra sometida a ciertos límites objetivos, los cuales vendrían a ser los siguientes:

- a) Aquel límite que viene dado en razón de que los datos, informes o antecedentes que se han de comunicar a la Administración tributaria deben contar con el requisito de tener trascendencia tributaria, que los mismos tengan un significado importante desde el punto de vista fiscal.

L.M: En *la Reforma de la Ley General Tributaria...*, ob. cit. pág. 278.

- b) La información aportada por los sujetos llamados a cumplir el deber de información tributaria se ha de derivar de las relaciones económicas, profesionales o financieras que tengan con otras personas.

4.1. DATOS, INFORMES Y ANTECEDENTES CON TRASCENDENCIA TRIBUTARIA

En la redacción dada al artículo 111.1. por la Ley 10/1.985 de 26 de abril, de modificación parcial de la L.G.T. y mantenido en iguales términos por la Ley 25/1.995 de 20 de julio, de modificación parcial de la L.G.T., se considera que los datos, informes o antecedentes que se deben comunicar a la Administración fiscal deben tener "*trascendencia tributaria*".

La información a que están obligados los contribuyentes así como los terceros a proporcionar a la Administración tributaria, viene a estar constituida por los datos, informes o antecedentes con trascendencia fiscal, que representan el objeto de la información. Por tanto, comenzaremos señalando qué se entiende por tales "*datos, informes o antecedentes*", para luego señalar el significado de la expresión "*trascendencia tributaria*", que se encuentran contemplados en el artículo 111.1 de la L.G.T.

El Diccionario de la Real Academia Española, nos indica que la expresión "informe" viene a ser la "Noticia o instrucción que se da de un negocio o suceso, o bien cerca de una persona".

Para López Martínez, los informes "pueden ser entendidos como equivalente a datos o antecedentes", indicando que no era necesario su inclusión por el legislador en el artículo 111.1 de la L.G.T., lo cual hubiese dado lugar a delimitar aún más el objeto de la obligación a que están llamadas toda persona natural o jurídica, pública o privada⁴⁷³. No obstante, se ha de observar que del significado de los términos "*datos, informes o antecedentes*", se infiere que cada uno de ellos tiene su connotación propia, coadyuvan a que la información con relevancia tributaria hecha a la Administración por las personas tanto públicas como privadas, sea lo más amplia posible de sus relaciones económicas o financieras con otras personas⁴⁷⁴.

Por otra parte, el término "*informes*", de conformidad con Pulido Cordero, viene a ser la "exposición oral o escrita sobre el estado de una cuestión, lo que lleva implícito un matiz subjetivo, un juicio de valor, sobre personas o hechos concretos,

⁴⁷³ López Martínez, J.: *Los deberes de información tributaria*, ob. cit., págs. 54-55.

⁴⁷⁴ Jacobo y Burguillo nos dice que "la expresión de "datos, informes o antecedentes" se quiere hacer referencia a que la información no es un conjunto heterogéneo de datos, sino una serie de instrumentos, uno de los cuales es el dato, obtenido éste de una forma racional y sistemática". En la información tributaria en España, ob. cit., pág. 15.

que en una materia tan delicada como la fiscal, conlleva una responsabilidad no acorde con la naturaleza de la obligación de que dimana...⁴⁷⁵. Podemos decir en este sentido que los informes así concebidos no serían aplicables como forma de colaboración en la información tributaria, no tendrían la relevancia que se les exige, ya que la misma presenta apreciaciones de tipo personal o subjetivos, valoraciones hechas por la persona que aporta los informes sobre el sujeto a quien corresponde tal información, no cumpliendo con la fiabilidad de los datos aportados a la hora de confrontarlos con los que ha aportado el contribuyente⁴⁷⁶.

El Diccionario de la Real Academia Española, nos dice que la expresión "datos", significa, "Antecedente necesario para llegar al conocimiento exacto de una cosa o para deducir las consecuencias legítimas de un hecho". Por su parte, la expresión "antecedentes", se encuentra referida a la "Acción, dicho o circunstancia anterior que sirve para juzgar hechos posteriores".

Ahora bien, tanto los datos, como los antecedentes e informes, no pueden ser puros y simples, sino que los mismos, deben tener la característica de la "*trascendencia tributaria*" para que puedan ser tomados en consideración en la investigación y comprobación que efectúe la Inspección de los tributos, la que está llamada a efectuar dicha valoración. No obstante, los administrados pueden en un momento dado, aportar información que desde su punto de vista tienen trascendencia tributaria, pero que sin embargo, dada la generalidad con que el artículo 111.1 de la L.G.T. hace su enunciado, puede dar lugar a que mucha de esa información no cumpla con el requisito de la trascendencia fiscal, ya que como nos indica Arsuaga Navasqués, el "facilitar toda clase de datos, informes y antecedentes con trascendencia tributaria, enunciado que reúne todas las ventajas de su generalidad, y adolece de los defectos propios de su vaguedad"⁴⁷⁷.

El Diccionario de la Real Academia Española, nos dice que "trascendencia", significa, "consecuencia de índole grave o muy importante".

En cuanto a la trascendencia o relevancia, hay que tener presente el calificativo de tributaria o fiscal, por tanto, debe estar referida la importancia del dato, informe o antecedente al aspecto tributario. En este sentido, la trascendencia tributaria puede ser definida con Herrera Molina, "como la cualidad de los datos necesarios para una

⁴⁷⁵ Pulido Cordero, J.: "La bolsa y los deberes de información tributaria", en la obra colectiva dirigida por Martínez Lafuente, *estudios sobre tributación Bursátil*, Civitas, Madrid, 1987, pág. 101.

⁴⁷⁶ López Martínez, J.: *Los deberes de información tributaria*, ob. cit., pág. 54.

inspección o para el procedimiento de apremio, que reflejen de modo actual la existencia de obligaciones o deberes tributarios, o de bienes o derechos susceptibles de embargo"⁴⁷⁸.

La trascendencia tributaria se ha de aplicar a los datos, informes o antecedentes que contenga la información tributaria, y la misma adquiere relevancia, en la medida que esos datos puedan ser aplicados a obtener resultados positivos en un procedimiento de inspección. Por tanto, podemos decir siguiendo a López Martínez, que la significación de la importancia de los datos viene a tener razón de ser "si proyectamos el concepto de información tributaria hacia la consecución de una serie de datos, cuya finalidad vaya dirigida a la regulación de la situación tributaria de los sujetos pasivos"⁴⁷⁹.

Por su parte, el Tribunal Económico Administrativo Central en Resolución⁴⁸⁰ del 15 de noviembre de 1.988, considerando 4º nos indica que, "es requisito fundamental que la información que se solicita sobre terceras personas tenga "trascendencia tributaria", en el sentido de que los datos, antecedentes o informes requeridos serán susceptibles de tener consecuencias jurídicas, de forma directa o indirecta, en la aplicación de los tributos, esto es, en un procedimiento tributario, que no es preciso que ya esté iniciado, sin que tenga que conducir forzosa e inevitablemente a algún hecho imponible de cualquier tributo sino que puede suministrar una información tendente, en una investigación, al descubrimiento de hechos ignorados por la Administración o a la determinación de bases total o parcialmente ocultas por el

⁴⁷⁷ Arsuaga Navasqués, J. J.: "Nueva dimensión del deber de colaboración con la Administración tributaria", en *Revista G.F.*, núm. 14, 1984, pág. 99.

⁴⁷⁸ Herrera Molina, P. M.: En *La potestad de información tributaria sobre terceros*, ob. cit. pág. 108. Hurtado González, J. F., no están de acuerdo con la definición de trascendencia tributaria que se hace, ya que considera que "...sólo tiene en cuenta la utilidad de la información en relación al procedimiento de inspección y de recaudación, olvidándose del procedimiento de gestión. La reforma de la Ley General Tributaria por la Ley 25/1995 otorga a los órganos de gestión amplias facultades de investigación y comprobación, por lo que la información tributaria sobre terceros va a tener para estos órganos tanta importancia o más que para los órganos de inspección o recaudación. Una segunda crítica se refiere a la exigencia de que la información ha de tener relevancia actual. Creemos que se trata de un límite excesivo, dado que ésta puede gozar de relevancia potencial, alertando a la Administración tributarias de hechos imponibles inmediatamente futuros", en "Límites temporales a la potestad de obtención de información tributaria sobre terceros", en *R.E.D.F.*, núm. 103, 1999, pág. 504-505.

⁴⁷⁹ López Martínez, J.: *Los deberes de información tributaria*, ob. cit., pág. 55. Para Alonso González, L. M.:, la trascendencia tributaria se ha de entender como un "...concepto que puesto en relación con cualquier dato, informe o antecedente permite de inmediato la exigencia de éste por parte de la Administración Tributaria". En *la reforma de la Ley General Tributaria...*, ob. cit. pág. 272.

⁴⁸⁰ Doctrina. Resoluciones del T.E.A.C., Tomo I, M.E.H., Madrid, noviembre-1.988.

contribuyente, siendo suficiente que, razonablemente, pueda pensarse en la existencia de una obligación tributaria⁴⁸¹.

Por su parte, la Audiencia Nacional ha manifestado en su Sentencia de 16 de mayo de 1.990⁴⁸², Fundamento Jurídico 2º, que la trascendencia fiscal "...ha de ser interpretada como la cualidad de aquellos hechos o actos que pueden ser útiles a la Administración para, con respecto a los derechos humanos, averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el artículo 31.1. de la Constitución Española de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, y poder, en caso contrario, obrar en consecuencia, de acuerdo con la Ley. Esa utilidad puede ser directa (cuando la información solicitada se refiera a hechos imponible, es decir, a actividades, titularidades, actos y hechos a los que la Ley anuda el gravamen) o indirecta (cuando la información solicitada se refiera sólo a datos colaterales, que puedan servir de indicio a la Administración para buscar después hechos imponible presuntamente no declarados o, sencillamente, para guiar después la labor inspectora...hacia ciertas y determinadas personas".

Con lo cual, de lo anteriormente señalado por el Tribunal Económico–Administrativo Central y la Audiencia Nacional, se deduce que la trascendencia tributaria debe cumplir con los siguientes requisitos:

- 1º. Los datos, antecedentes o informes requeridos han de ser susceptibles de tener consecuencias jurídicas en la aplicación de los tributos, no obstante, dichas consecuencias jurídicas se pueden inferir de forma directa o indirecta.

⁴⁸¹ Ya el Tribunal Económico Administrativo Central con anterioridad a esta resolución había hecho referencia a lo que se debía entender por trascendencia tributaria de los datos, informes o antecedentes, cuando en su considerando 10º de la Resolución del 27 de septiembre de 1987, se refería a la importancia que tiene la información del censo de los titulares de las tarjetas de crédito, con lo cual nos dice que "...éstos, han de ser susceptibles de tener consecuencias jurídicas de forma directa o indirecta, según señala el artículo 140.d), en la aplicación de los tributos, esto es, en un procedimiento tributario que no es necesario que ya esté iniciado, y por tanto han de ser proporcionadas a los resultados que pueden producir en el referido procedimiento y tienen un carácter instrumental, respecto de la exacción de los impuestos determinados; que tal proporcionalidad y carácter instrumental entre lo solicitado por la Administración y las consecuencias reales que en el ámbito tributario hayan de producirse, exige que se dé entre ambas, un nexo que no tiene porqué conducir exclusivamente a algún hecho imponible de cualquier tributo, sino que puede suministrar una información tendente, en una investigación, al descubrimiento de bases total o parcialmente ocultadas por el contribuyente, siendo suficiente que, razonablemente, pueda pensarse en una obligación tributaria".

⁴⁸² Revista *Carta Tributaria*, núm. 130, 1.991, pág. 116 y ss.

2°. La información solicitada mantendrá su trascendencia tributaria, aun cuando dicha información sea solicitada en un procedimiento tributario que todavía no se ha iniciado, pero que tenga relación con una investigación.

Herrera Molina señala que "no basta con una relevancia fiscal meramente hipotética o genérica, sino que es preciso que los datos estén relacionados con una investigación relativa a un tercero (aunque todavía no se haya incoado el procedimiento inspector)"⁴⁸³.

Para Palao Taboada, la relevancia tributaria ha de ser "el primer presupuesto para que la Administración pueda solicitar un dato de un tercero", agrega más adelante que "la relevancia tributaria del dato supone, en primer lugar la suficiente concreción del dato mismo"⁴⁸⁴ sin la cual aquélla no podría juzgarse, lo cual naturalmente debe hacerse en el momento del requerimiento"⁴⁸⁵.

En el caso de la investigación de las cuentas bancarias, el Reglamento General de la Inspección de los Tributos en su artículo 38.4, nos indica que los órganos actuantes de la Inspección acompañarán "*un informe ampliatorio que comprenda los motivos que justifiquen la actuación cerca de las personas o entidades bancarias o crediticias*", de donde se deduce que debe existir una investigación relacionada con un tercero pero que no necesariamente se haya iniciado el procedimiento inspector.

No obstante, el Tribunal Constitucional en su Sentencia 110/1.984, de 26 de noviembre (Aranzadi, R.T.C. 1.984\110), Fundamento Jurídico 9°, considera que en la investigación de cuentas corrientes se puede incurrir en arbitrariedades por parte de algún funcionario de la Administración tributaria, cuando a la hora de solicitar información, la misma no aparezca justificada por la finalidad de la inspección.

⁴⁸³ Herrera Molina, P. M.: En *La potestad de información tributaria sobre terceros*, ob. cit. pág. 108.

⁴⁸⁴ Mantero Sáenz, A. y Cuesta Rodríguez, M.: Consideran que "El dato concreto no deber referirse a apreciaciones, inferencias o deducciones, ni, por tanto, esta sujeto a ningún tipo de opinión, apreciación o discusión". En *El procedimiento en la Inspección tributaria*, ob. cit., pág. 440.

⁴⁸⁵ Palao Taboada, C.: Agrega en relación con la relevancia tributaria de la información "que el dato solicitado puede tener consecuencias jurídicas en un procedimiento tributario incoado o por incoar", añadiendo más adelante que "sí es indispensable que pueda razonablemente pensarse en la existencia de una obligación tributaria. Por consiguiente, el tercero no está obligado a suministrar una información cuya relevancia fiscal es indeterminada, es decir, de un interés tributario simplemente genérico". En "La potestad de obtención de información...", ob. cit., pág. 138-139. Lo que contrasta con lo dicho en las Resoluciones del T.E.A.C., de fecha 23 de septiembre de 1987 y 15 de noviembre de 1988, cuando señala que la información tributaria representada por los datos, informes o antecedentes han de tener consecuencias jurídicas, bien sea de forma directa o indirecta, por tanto no puede ser dicha información genérica e indeterminada.

3°. La trascendencia tributaria no se ve disminuida por el hecho de que la información no vaya de forma inmediata al descubrimiento de un hecho imponible, sino que puede servir a que de esa información aportada, la misma conduzca a la Administración a la determinación de bases totales y parciales, que en ese momento se encontraban ocultas por el contribuyente, por tanto, la trascendencia tributaria de los datos se mantiene siempre y cuando, se pueda pensar que los mismos conlleven a establecer la existencia de una obligación tributaria.

En este sentido se ha pronunciado la Audiencia Nacional en su Sentencia⁴⁸⁶ de 15 de noviembre de 1.990, en su Fundamento Jurídico 8°, cuando nos dice que "...los datos que la Administración tributaria puede necesitar (sabido o sospechado que en determinado sector existen hechos imposables no controlados fiscalmente, o componentes de bases imposables también ignorados) es precisamente la identidad de los sujetos pasivos...".

Hemos de señalar que la Administración tributaria a través de la Inspección de los tributos ha de solicitar información que interese a algún tributo. En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo en su Sentencia de 3 de febrero de 2.001 (Aranzadi, R.J. 2.001\252), Fundamento Jurídico 4°, cuando sostiene que "...la Administración Tributaria únicamente puede investigar aquellos hechos o circunstancias respecto de los que, o bien ha nacido ya un hecho imponible, o bien es seguro que va a nacer, pues en caso contrario únicamente existe una posibilidad o simple expectativa, y los datos no tendrán trascendencia tributaria".

Ya con anterioridad este mismo Tribunal Supremo en su Sentencia del de 4 de octubre de 1983 (Aranzadi, R.J. 1.983\5.066), en su considerando 1° nos señalaba que no se trataba de "...investigar genéricamente a la caza de una liquidación, sino de la constatación de un dato concreto y con relieve en la gestión del Tributo..., siempre dentro de la legitimación que confiere un expediente de gestión concreto y a los solos fines de la investigación que sea precisa...".

Con lo cual podemos concluir señalando que la Administración tributaria a la hora de solicitar datos, informes o antecedentes con trascendencia fiscal debe partir con un mínimo de indicios o sospechas de la existencia de hechos imposables presuntamente no declarados que justifiquen la solicitud o, sencillamente, para guiar después la labor inspectora hacia ciertas y determinadas personas, caso contrario, conllevaría a incurrir en arbitrariedad por parte de los órganos de la inspección. No

⁴⁸⁶ Revista *Tribuna Fiscal*, núm. 5, 1.991, pág. 24.

obstante, vendría a ser como nos dice Alonso González, "...únicamente el control jurisdiccional caso por caso, posterior al requerimiento, y la mayoría de las veces a su cumplimiento, permitirá clarificar si la trascendencia tributaria alegada por el órgano solicitante de la información que a ella iba ligada existía y era suficiente para justificar la exigencia de la información de que se trate"⁴⁸⁷.

4.2. DEDUCIDOS DE SUS RELACIONES PROFESIONALES, ECONÓMICAS O FINANCIERAS CON OTRAS PERSONAS.

Los datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria a que está obligada toda persona natural y jurídica, pública o privada, de comunicar a la Administración tributaria, se han de derivar no sólo de las relaciones "*económicas*" cómo lo contemplaba la Ley 230/1.963, de 28 de diciembre, sino también de las relaciones "*profesionales o financieras*", tal como se desprende de la redacción dada al artículo 111.1 por la Ley 10/1.985, de 26 de abril, redacción que se ha mantenido igual en la Ley 25/1.995 de 20 de julio, de reforma parcial de la Ley General Tributaria. De lo anterior se deducen límites objetivos sobre estos deberes de información tributaria sobre terceros, representados por el hecho de que la información que han de comunicar, se ha de producir única y exclusivamente de tales relaciones.

El legislador utiliza el término "*deducidos*" para concatenar el ámbito material del deber de información con el límite objetivo antes señalado. El significado del término deducción según el Diccionario de la Real Academia Española, es la "acción de sacar una cosa de otra", asimismo nos dice que viene a ser la acción de "sacar consecuencias de un principio, proposición o supuesto", "inferir, sacar consecuencia de una cosa".

La doctrina ha señalado que el término "deducidos", entendido como el efecto de sacar consecuencia de una cosa, principio o proposición, tiene un componente subjetivo que va en contra de lo señalado como característica de los datos, esto es, que los mismos deben tener concreción, lo que se opone a que dichos datos tengan opiniones subjetivas de quienes los aportan⁴⁸⁸.

No obstante, en nuestra opinión, los datos, informes o antecedentes que son deducidos de las relaciones económicas, financieras o profesionales, hechas por las personas públicas o privadas, y que tienen trascendencia tributaria, no deben

⁴⁸⁷ Alonso González, L. M.: *La reforma de la Ley General Tributaria...*, ob. cit., pág.272-273.

⁴⁸⁸ López Martínez, J.: *Los deberes de información tributaria*, ob. cit., pág. 59.

contener elementos ni valoraciones subjetivas, sino que los mismos se han de sacar de elementos objetivos, claros y precisos, contenidos en esas relaciones económicas, profesionales o financieras.

Ahora bien, del ámbito de las relaciones de donde proviene la información con trascendencia tributaria, se ha de señalar que la inclusión por parte de la Ley 10/1.985 de las relaciones financieras no vino a ampliarlo, ya que dicha relación financiera se incluye como una modalidad en el ámbito económico que señalaba inicialmente la Ley 230/1.963.

Donde sí se puede hablar de una ampliación del ámbito de las relaciones, es cuando se refiere a los profesionales. No obstante, como lo señala Sánchez Serrano, "Toda relación profesional suele entrañar, ciertamente..., una relación económica, consistente en la prestación de un servicio o realización de una actividad a cambio de un precio y plasmada jurídicamente en un contrato de arrendamiento de servicio, o de mandato u otro análogo. Pero también es cierto que el ejercicio de cualquier actividad profesional puede y suele desbordar el marco de esas relaciones económicas y jurídicas subyacentes y es frecuente que tal ejercicio suponga, sobre todo en el caso de ciertas profesiones, la adquisición por parte del profesional de información, posiblemente con trascendencia tributaria, relativa a sus clientes o incluso a otras personas"⁴⁸⁹.

En consecuencia, podemos señalar que el profesional puede llegar a tener información con trascendencia tributaria que va más allá de sus relaciones económicas o financieras tanto de sus clientes como con otras personas, teniéndose en todo caso en cuenta la regulación del secreto profesional, con el fin de determinar qué información se encuentra o no amparada por el mismo, ya que la práctica derogación del secreto profesional, implica que los mismos deben comunicar todo dato de carácter patrimonial que derive de su relaciones con sus clientes.

Podemos concluir afirmar que cuando la Ley General Tributaria en su artículo 111.1 señala que los datos, informes o antecedentes con relevancia fiscal, sean aquellos que se desprendan de las relaciones económicas, profesionales o financieras, que tenga toda persona natural o jurídica, pública o privada con otras personas, establece desde mi punto de vista, un límite material a dicho deber de información, el cual vendría a ser oponible en la oportunidad en que la Administración lleve a cabo la potestad de obtención de información, bien con

⁴⁸⁹ Sánchez Serrano, L.: *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, ob. cit., págs. 197-198.

carácter general o de manera individual, en el sentido de que los datos se desprendan de esas relaciones y no de otra índole.

5. LÍMITES TEMPORALES

Abordaremos en esta parte del trabajo lo relacionado con las limitaciones temporales a la potestad de obtención de información tributaria sobre terceros, revisando a tal efecto los fundamentos jurídicos que lo regulan, así como el contenido tanto de los pronunciamientos hechos por la jurisprudencia como por la doctrina que tienen que ver con dichas limitaciones.

Hemos de señalar que en aras de la seguridad jurídica, tanto los derechos como las obligaciones tienen una vigencia en el tiempo, de modo que no pueden existir indefinidamente.

La afirmación anterior tiene como consecuencia que, todas las personas, incluida la Administración pueden adquirir derechos o liberarse del cumplimiento de una obligación por el transcurso del tiempo. Es el tiempo quien viene a dar certeza a las relaciones jurídicas, ya que frente a conductas pasivas y negligentes en el ejercicio de un derecho en general, trae como resultado la pérdida de ese derecho como sanción a tal comportamiento indiferente. Lo anteriormente dicho es aplicable a la potestad de obtención de información tributaria sobre terceros.

El artículo 64 y ss de la L.G.T. y 24 de la Ley 1/1.998, de 26 de febrero (B.O.E. 27-2-1.998), de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (Aranzadi, R.C.L. 1.998\545), nos indican las consecuencias⁴⁹⁰ que tiene el transcurso del paso del tiempo tanto para la Administración tributaria como para el contribuyente, en cuanto a determinadas facultades y derechos relacionados con la deuda tributaria⁴⁹¹. Las normas antes citadas no mencionan nada con respecto a los deberes de colaboración regulados en los artículos 111 y 112 de la L.G.T., y si estos se ven o no afectados por el paso del tiempo y las consecuencias jurídicas que puedan producirse.

⁴⁹⁰ El transcurso del tiempo trae como consecuencia que la parte que está llamada a cumplir una obligación, ya no se le pueda constreñir a la misma, por cuanto se ha extinguido el derecho o facultad que tenía quien era titular de los mismos.

⁴⁹¹ El artículo 64 de la L.G.T. y el artículo 24 de la L.D.G.C., nos indica que la prescripción actúa en favor del contribuyente y a favor de la Administración.

En favor del contribuyente cuando nos indica que prescribe:

"a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

b) La acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas.

c) La acción para imponer sanciones".

Y a favor de la Administración, cuando nos dice que:

"d) El derecho a la devolución de ingresos indebidos".

La ausencia de una disposición que haga mención expresa de que a los deberes de colaboración los afecta o no la prescripción regulada en la L.G.T. y la L.D.G.C., ha servido de fundamento para que una parte de la doctrina se incline por señalar la aplicación de la prescripción y otra por negar la misma, a estos deberes de colaboración en general y de información tributaria sobre terceros en particular. No obstante, hay quienes consideran que los mismos vienen afectados por los plazos de caducidad.

Para los profesores Martín Queralt, J.; Lozano Serrano, C.; Casado Ollero, G. y Tejerizo López, J. M., "La naturaleza del instituto contenido en el art. 64 L.G.T.,...ha centrado las discusiones..., girando fundamentalmente en torno a si constituye propiamente una modalidad de prescripción o, por el contrario, debe concebirse como caducidad. A partir de la precisión de Santi Romano de que en Derecho público las potestades caducan y los derechos prescriben, se ha entendido que tratándose de actos de la Administración no cabría hablar de prescripción"⁴⁹². No obstante, hay que indicar que el artículo 105.2 de la Ley General Tributaria excluye la aplicación de la caducidad de la acción en los casos en que la Administración no observe los plazos estipulados en la norma jurídica.

Otros autores entre los que se encuentra Agualló Avilés, son de la opinión de que "El deber de informar de terceras personas...es imprescriptible. En efecto, nada dice sobre el particular el artículo 64 de la L.G.T., que acota el objeto de la prescripción extintiva al derecho de la Administración en orden a determinar y exigir el pago de la deuda tributaria"⁴⁹³. En este mismo sentido se ha manifestado Checa González, cuando nos dice que "esta obligación de facilitar información de los terceros relacionados con las personas o las entidades a las que se solicita información por parte de la Administración tributaria no está afectada por la prescripción"⁴⁹⁴

⁴⁹² Martín Queralt, J.; Lozano Serrano, C.; Casado Ollero, G. y Tejerizo López, J. M.: "Curso de Derecho Financiero y Tributario, ob. cit. pág. 491. En igual sentido se ha pronunciado Hinojosa Torralvo, J. J.: cuando señala que "la Administración tiene derechos susceptibles de prescribir y potestades susceptibles de caducar" en *Los créditos de Impuesto en el Sistema Tributario Español*, Cedecs, Barcelona, 1995, pág. 282., de donde se deduce que la caducidad vendría a afectar la obtención de información como consecuencia de la falta de ejercicio de dicha potestad por parte de la Administración y no la prescripción.

⁴⁹³ Agualló Avilés, A.: "Algunas cuestiones polémicas del procedimiento inspector: un análisis jurisprudencial (I)", en *Revista Q.F.*, núm. 21, 1994, pág. 15.

⁴⁹⁴ Checa González, C.: *Reclamaciones y recursos tributarios*, Aranzadi, Pamplona, 1997, pág. 363. Son de la misma opinión autores como Eseverri Martínez, E. y López Martínez, J.: en *Temas prácticos de Derecho Financiero*, ob. cit. pág. 520; Del Paso Bengoa, J. M. Y Jiménez Jiménez, C.: *Derechos y Garantías del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998*, CISS, Valencia, 1998, pág. 242.

En sentido contrario se ha pronunciado Hurtado González, cuando nos dice que, "La ausencia de una referencia expresa a la aplicación de la prescripción a estos deberes de colaboración no es...argumento para negar la aplicación de los efectos del paso del tiempo. Los sujetos obligados por estos deberes se van a ver afectados necesariamente por la prescripción de determinados derechos o facultades de la Administración, dado que ello afectará necesariamente a la trascendencia tributaria de la información que han de facilitar a la Administración"⁴⁹⁵.

No obstante hay que hacer notar, y además tener en cuenta a los efectos de la presente investigación, la Ley General Tributaria y la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes no aplican la figura de la caducidad sino de la prescripción en el ámbito tributario. Para Vega Herrero, existen diferencias entre la caducidad y la prescripción. La caducidad "supone que una facultad o un derecho potestativo nace con un plazo de vida pasado el cual se extingue", mientras que la prescripción "implica la extinción de un derecho no porque tenga una duración limitada o prefijada sino por estar inactivo durante cierto tiempo"⁴⁹⁶.

El artículo 64.a) de la Ley General Tributaria, así como el artículo 24.a) de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, establecen cuatro años para la prescripción de "*El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación*". En donde, la potestad de obtención de información y el correlativo deber de información tributaria sobre terceros, viene a constituir un instrumento fundamental para que los órganos de gestión e inspección determinen la deuda tributaria. En consecuencia, lo que prescribe es la potestad liquidadora que tiene la Administración, esto es la aptitud necesaria para señalar una obligación tributaria que ha nacido, pero que todavía no es exigible debido a que no ha sido liquidada su cuantía⁴⁹⁷.

⁴⁹⁵ Hurtado González, J. F.: "Límites temporales la potestad de obtención...", ob. cit. pág. 492. Lo anteriormente señalado se complementa con lo que dice Martín Cáceres, cuando expresa que "el legislador no está contemplando la prescripción de las potestades administrativas...sino que adoptando una perspectiva de derecho material, somete a prescripción las facultades liquidadora y recaudadora que les sirve de base, operando al mismo tiempo este régimen extintivo como límite temporal al ejercicio de aquéllas", en *La prescripción del crédito tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1994.

⁴⁹⁶ Vega Herrero, M.: *La prescripción de la obligación tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1990, pág. 19.

⁴⁹⁷ Para Hurtado González, J. J. "No se trata de que caduca la potestad liquidadora, sino que prescribe el derecho de crédito, aunque la deuda no sea líquida y por tanto exigible. Lo que se extingue es la posibilidad de liquidar esa deuda concreta y con ello el crédito mismo, provocando que la Administración no pueda hacer uso de sus potestades o prerrogativas instrumentales a su concreción. Es posible que se interrumpa este plazo, porque en el momento en el que la Administración inicia cualquier actuación encaminada a liquidar esa obligación ya nacida y no declarada por el contribuyente está abandonando la inactividad sancionada por la Ley" "Límites temporales a la potestad de obtención...", ob. cit. pág. 499.

La potestad de obtención de información y el correlativo deber de información que tienen las personas, constituye un instrumento que coadyuva a los órganos de gestión e inspección en la aplicación de los tributos. Ahora bien, por cuanto el artículo 64 de la L.G.T. y el artículo 24 de la L.D.G.C., señalan que prescribe el derecho de la Administración de liquidar la deuda tributaria, tal prescripción no afecta a las potestades que tiene la Administración, y que le sirven para cumplir la función liquidadora, entre las que se encuentran la potestad de obtención de información tributaria sobre terceros⁴⁹⁸.

La determinación de la deuda tributaria la realiza la Administración con el fin de comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, pero si esa determinación de la deuda tributaria ya no es viable por el hecho de haber transcurrido el plazo señalado en la Ley para que opere la prescripción⁴⁹⁹, no tiene sentido recurrir a la potestad de información tributaria sobre terceros que detenta, no porque haya prescrito, sino porque la misma ya no tiene importancia en la liquidación de la deuda⁵⁰⁰ y sólo se estaría causando molestias a las personas obligadas.

Evitar las molestias innecesarias a los administrados vendría a ser consecuente con lo dispuesto en el artículo 3.j) y 20 de la Ley 1/1.998, de 26 de febrero (B.O.E. 27-2-1.998), de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (Aranzadi, R.C.L. 1.998\545), que reconoce el derecho que tienen los administrados cuando la Administración tributaria en ejercicio de sus actuaciones requiera su intervención, la misma se ha de llevar a cabo de la forma que les resulte menos gravosa.

Podemos afirmar que a los deberes de información tributaria sobre terceros no les afecta la prescripción, dado que, del contenido del artículo 64.a) de la L.G.T., así

⁴⁹⁸ Falcón y Tella, R., se ha referido a tal asunto cuando nos dice que "...determinados vínculos de tipo obligacional -las obligaciones accesorias y los deberes formales, por ejemplo- no son objeto de prescripción autónoma, sino que, dado su carácter accesorio respecto a la obligación tributaria principal, se ven afectados por la prescripción de esta última. Estas situaciones deben ser estudiadas, en consecuencia, dentro de los efectos de la prescripción de la obligación tributaria principal", en *Análisis crítico de jurisprudencia en materia prescripción de las infracciones y sanciones tributarias*, I.E.F., Madrid, 1990, pág. 14.

⁴⁹⁹ El artículo 11.2.c) del R.G.I.T. nos señala como límite a las actuaciones de comprobación e investigación de carácter *general* "*La prescripción del derecho de la Administración para determinar las deudas tributarias mediante la oportuna liquidación...*"

⁵⁰⁰ La prescripción surte efectos sobre la obligación principal, y como consecuencia también sobre las obligaciones y deberes accesorios, en este sentido, para Martín Cáceres, A. F., dicha prescripción "se verifica a través de la potestad comprobadora e investigadora de la Administración, que deviene impropio respecto de una obligación tributaria que aunque incierta en su existencia, habría prescrito por el tiempo transcurrido lo que respecto a los deberes impuestos en virtud de requerimiento individual en el procedimiento de inspección, significa que ni siquiera llegan a nacer", en *La prescripción del crédito tributario*, ob. cit., pág. 58.

como del artículo 24.a) de la L.D.G.C., se desprende que la prescripción se encuentra referida al derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, es decir, acota el objeto de la prescripción al derecho que tiene la Administración en orden a determinar y exigir el pago de la deuda tributaria. No obstante, hay que hacer notar que estos deberes de información tributaria sobre terceros se encuentran vinculados a una obligación tributaria principal y, si la misma ha prescrito no será necesaria esta información para ésta obligación tributaria en particular, pero no con respecto a cualesquier otra obligación no prescrita, en la que dicha información seguirá manteniendo relevancia fiscal.

Por otra parte, el ejercicio por parte de la Administración de la potestad de obtención de información tributaria sobre terceros puede llegar en un momento dado, y bajo ciertas circunstancias, provocar la interrupción de la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, la acción para exigir el pago, así como la acción para imponer sanciones tributarias.

De conformidad con lo señalado en el artículo 66.1.a) de la L.G.T., que contempla como se interrumpen los plazos de prescripción, a tal efecto nos dice que *"Por cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del Impuesto devengado por cada hecho imponible"*.

De la disposición normativa antes señalada se desprende el cumplimiento conjunto de dos requisitos para que surta los efectos queridos de la interrupción de la prescripción, y los mismos viene a ser:

- a) Que la Administración persiga como fin la comprobación y liquidación del impuesto y,
- b) Que dicha actividad cuente con el conocimiento formal del sujeto pasivo.

Con lo cual, a falta de uno de esos dos requisitos, no se puede hablar de interrupción de la prescripción por el ejercicio de la potestad de obtención de información tributaria sobre terceros.

La actuación de la Administración debe perseguir ese fin propuesto de gestión, inspección y recaudación y no otro, así como también debe contar con el conocimiento del sujeto pasivo. En este sentido nos dice Hurtado González, que *"Cualquier actuación de la Administración no interrumpe los plazos de prescripción, puesto que ha de tener como objetivo la liquidación, cobro y ejecución de la deuda tributaria, desechando todas aquellas comunicaciones y diligencias extendidas por*

los órganos de la Inspección con la exclusiva finalidad de interrumpir la prescripción. Además el sujeto pasivo ha de tener conocimiento formal de la misma, pues de lo contrario carecerán de efecto"⁵⁰¹.

En el mismo sentido se expresa Juan Lozano, refiriéndose a la interrupción de la prescripción, cuando nos dice que: "de la redacción del artículo 66 de la L.G.T....parece insostenible la pretensión de que un requerimiento dirigido a un obligado tributario con el objeto de proporcionar información relativa a terceros, pueda suponer por sí solo para esos terceros a quienes la información remite una interrupción"⁵⁰².

Sin embargo, si se cumplen los dos requisitos que el mismo artículo 66 de la L.G.T. señala, se podría hablar de la interrupción de la prescripción por el requerimiento de información tributaria sobre terceros llevado a cabo por la Administración tributaria, de modo que en cada caso concreto se analizaría si se cumplen o no tales requisitos.

Con relación al fin perseguido, se ha de señalar que la obtención de información tributaria sobre terceros tiene como objeto comprobar la situación tributaria de personas que pueden estar vinculadas a un hecho imponible concreto. Por otra parte, ha de tratarse el asunto relacionado con el sujeto pasivo, que éste se encuentre enterado de la actuación que realiza la Administración tributaria en orden a la potestad de obtención de información.

Podemos concluir afirmando que, en la mayoría de los casos, el sujeto pasivo no se entera de los requerimientos de información tributaria sobre terceros que realiza la Administración, por tanto, no operaría en su contra la interrupción de la prescripción que corre a su favor. En otros supuestos sí se produciría dicha interrupción, tal es el caso, del artículo 38.7 del R.G.I.T., en donde las actuaciones administrativas en aras de obtener información sobre terceros, el sujeto pasivo tiene conocimiento de tales requerimientos, y los mismos se refieren a facilitar los movimientos de cuentas bancarias. En tal sentido señala dicho artículo que "*El requerimiento, debidamente autorizado, se notificará al sujeto pasivo o retenedor*

⁵⁰¹ Hurtado González, J. F.: "Límites temporales la potestad de obtención...", ob. cit. pág. 513. Son de la misma opinión los autores siguientes: Martín Cáceres, A. F.: *La prescripción del crédito tributario*, ob. cit., pág. 136 y ss.; Vega Herrero, M.: *La prescripción de la obligación tributaria*, ob. cit., pág. 68 y ss.; Mantero Sáenz, A. "La prescripción en el derecho tributaria", en *Revista H.P.E.*, núm. 52, 1978, pág. 167, y Arias Velasco, J., y Sartorio Albalat, S.: *Procedimiento Tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 240.

⁵⁰² Juan Lozano, A. M.: *La interrupción de la prescripción tributaria*, Tecnos, Madrid, 1993, pág. 31-32.

afectado, quién podrá hallarse presente cuando las actuaciones se practiquen en las oficinas de la persona o Entidad bancaria o crediticia"

6 TRATAMIENTO Y USO POSTERIOR DE LA INFORMACIÓN OBTENIDA

6.1. INTRODUCCIÓN

Lo tratado con anterioridad hasta ahora viene a constituir límites previos a la obtención de información tributaria, no obstante, como dice Sainz Moreno, "...es absolutamente imprescindible garantizar qué va a ocurrir después de la inspección fiscal"⁵⁰³ en relación con los datos obtenidos, los cuales están llamados sólo a cumplir fines exclusivamente tributarios.

La gran cantidad de información que la Administración Tributaria obtiene de los administrados plantea un problema en cuanto al tratamiento y explotación de la misma, del buen uso que de ella se haga con posterioridad a su obtención.

La Administración Tributaria está llamada a hacer un uso racional de la información de que dispone, ya que, uno de los problemas a resolver viene a estar conformado por la utilización de ese volumen extraordinario de información acumulada en manos de la Administración, y no tanto por las formas de obtención de esa misma información tributaria.

La utilización de manera racional de la información disponible por parte de los órganos de la Administración Tributaria, afirma López Martínez, "...no significa una limitación de las garantías de los administrados sino que, antes al contrario, la correcta utilización de la misma, puede significar una simplificación y disminución de los propios deberes de la información tributaria"⁵⁰⁴.

Por tanto al lado del desarrollo de un conjunto estructurado de límites al establecimiento de los deberes de información tributaria, se ha de desarrollar una regulación de control del manejo de la propia información obtenida⁵⁰⁵

La seguridad jurídica a que aspira todo ciudadano en general y el contribuyente en particular, demanda que en el uso posterior de la información por parte de la

⁵⁰³ Sainz Moreno, J.: *Teoría del procedimiento fiscal*, ob. cit., pág. 95.

⁵⁰⁴ López Martínez, J.: *Los deberes de información tributaria*, ob. cit., pág. 189. En este sentido, Giménez-Reyna Rodríguez, E., afirma que "...la normalización, mecanización y automatismo de nuestra burocracia estaba previsto en nuestra Ley de Procedimiento Administrativo (arts. 30, 31, 38...), y hoy resulta ineludible acudir a procedimientos de producción masiva de actuaciones administrativas, pero ello no deber ser motivo para menoscabar las garantías jurídicas de los administrados", en "Las liquidaciones paralelas", *Revista Impuestos*, n° 2, 1.985, pág. 294 y ss.

⁵⁰⁵ Ver a Eserverri Martínez, E. y López Martínez, J.: en *Temas prácticos de Derecho Financiero*, ob. cit. pág. 516-518.

Administración tributaria se imponga el respeto de una serie de garantías reconocidas a los contribuyentes, tales garantías se han de proyectar sobre la información obtenida, para fortalecer la seguridad jurídica de los obligados tributarios.

Siguiendo a Sainz Moreno podemos decir que estas garantías posteriores a la fiscalización pueden ser:

- a) De carácter directo, dentro de las cuales tenemos el deber de secreto y sigilo, custodia de la información, incomunicabilidad entre la Hacienda pública y la Administración pública. Que se llevarán a cabo mediante el análisis del deber que tiene el personal al servicio de la Administración tributaria, ya que los mismos tienen acceso a la información sobre los distintos sujetos interesados.
- b) De carácter indirecto, esto es, imposibilidad de que los datos produzcan efectos extratributarios⁵⁰⁶. La utilización que de esa información se haga, la cual debe ir destinada a servir a los fines tributarios para la cual se solicitó, teniendo en cuenta el alcance de la misma, así como sus excepciones.

En este sentido, la Ley 1/1.998, de 26 de febrero, (B.O.E. 27-2-1.998), que regula los derechos y garantías de los contribuyentes (Aranzadi, R.C.L. 1.998\545), señala en su artículo 3.h), el "*Derecho, en los términos legalmente previstos, al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria, que sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos previstos en las leyes*", el cual viene a prestar la necesaria protección a esos datos mediante la prohibición de su cesión a terceros fuera de la específica previsión legal, con lo que viene a enervar cualquier peligro que pudiera afectar a su obtención.

- c) Por último tenemos, el ejercicio por parte de los propios sujetos interesados de la posibilidad de control de los datos que se encuentren en poder de la Administración tributaria.

Estas garantías se han de convertir en un medio de defensa de los derechos de los contribuyentes. Por tanto, la información facilitada por los sujetos ha de contar con la garantía del respectivo secreto y sigilo que han de tener los funcionarios que conozcan de la misma, que dicha información sólo ha de tener como destino la utilización con fines tributarios y la posibilidad de control por parte del propio sujeto sobre el tratamiento de la información para evitar que ocurran violaciones a dichas garantías.

⁵⁰⁶ Sainz Moreno, J.: *Teoría del procedimiento fiscal*, ob. cit., pág. 95 y ss.

6.2. EL DEBER DE SIGILO Y SECRETO DE LA INFORMACIÓN

La Administración tributaria ha de procurar mantener sigilo y secreto en el manejo de la información obtenida, dado que la acumulación excesiva de datos sobre los particulares puede constituir un serio problema en la seguridad de los mismos.

La seguridad sobre el manejo de la información obtenida por la Administración tributaria, conlleva a que se garantice de manera eficiente a los ciudadanos la reserva adecuada sobre datos importantes de sus vidas privadas que afectan a sus intereses económicos. Esto es una manera de erradicar ese temor que se tiene y que abarca el manejo incorrecto por parte de los funcionarios de tales informaciones, ya que las mismas constituyen una concentración de poder en manos de la Administración, como consecuencia de los datos que poseen sobre los particulares.

Como dice Pont i Clemente, "La acumulación masiva de datos en el Ministerio de Hacienda entraña en efecto, un peligro no sólo para la intimidad de los ciudadanos, sino para el propio régimen de libertades. Le concede al Estado un nivel de información privilegiado que, aunque destinado exclusivamente a fines fiscales, no puede excluirse que pueda ser mal utilizado. La concentración de información, además, incrementa el riesgo de "hurto" de datos por terceros mediante procedimientos informáticos, lo cual puede poner en peligro no sólo la intimidad, sino también la seguridad de las personas"⁵⁰⁷.

Los primeros vestigios del deber de guardar el secreto de la información que tengan conocimiento los funcionarios públicos los encontramos contemplados en la Ley de 16 de diciembre de 1.940 (B.O.E. 22-12-1.940), de reforma del sistema tributario (Aranzadi, R.C.L. 1.940\2.093)⁵⁰⁸. Dicho deber también se desprende de manera indirecta de otras disposiciones normativas, tal es el caso de las normas que señalan el régimen disciplinario de los funcionarios públicos, en donde se establecen limitaciones, bien con carácter general para todo tipo de funcionario, bien para los integrantes de determinados cuerpos especiales relacionados con la gestión de los tributos⁵⁰⁹.

⁵⁰⁷ Pont i Clemente, J.: *El pago fraccionado de los tributos*, ob. cit., pág. 93.

⁵⁰⁸ El artículo 144 de la Ley de 16 de diciembre de 1.940 señalaba que "Los funcionarios que intervienen en la formación y conservación del Registro de Rentas y Patrimonio y en la gestión de la Contribución sobre utilidades, sobre la Renta e Impuestos de Derechos Reales, vendrán obligados a guardar secreto profesional de los datos que conozcan por consecuencia de su función administrativa y en caso de violación incurrirán en el grado máximo de las penas fijadas en el Código Penal".

⁵⁰⁹ Ruiz García, J. R.: *Secreto bancario y hacienda pública*, ob. cit., pág. 165-166.

En este sentido, la Ley Articulada de Funcionarios Civiles del Estado, aprobada por el Decreto 315/1.964, de 7 de febrero (B.O.E 15-2-1.964), en su artículo 80 (Aranzadi, R.C.L. 1.964\348), así como el Reglamento sobre Régimen Disciplinario de los Funcionarios de la Administración Civil del Estado, aprobado por el Decreto 2.088/1.969, de 16 de agosto (B.O.E. 30-9-1.969), en su artículo 88 (Aranzadi, R.C.L. 1.969\1.770), contemplaban los supuestos de infracciones administrativas por violación del deber de secreto y sigilo.

Lo dispuesto en las normas jurídicas antes señaladas viene a ser igualmente aplicable a los funcionarios al servicio de la Administración tributaria en cuanto funcionarios públicos, quienes tienen el deber de guardar secreto profesional y mantener el debido sigilo de los datos que tuviesen conocimiento. Por su parte, el Código Penal en sus artículos 140, 267 y 368, así como la Ley de Enjuiciamiento Criminal en los artículos 259, 262 y 417, contemplan sanciones por el incumplimiento de los deberes de guardar secreto y sigilo de los funcionarios.

Con la entrada en vigencia de la Ley 50/1.977 de 14 de noviembre (B.O.E. 16-11-1.977), de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal (Aranzadi, R.C.L. 1.977\2.406), la que vino a establecer el deber de colaboración de las entidades bancarias, dio lugar asimismo a la regulación del secreto fiscal en el ordenamiento tributario, donde se señala de forma directa el deber de sigilo de los funcionarios al servicio de la Hacienda pública, la misma disponía en su artículo 42.3 que:

"Los datos o informaciones obtenidas de la investigación sólo podrán utilizarse a los fines tributarios..."

Cuantas autoridades y funcionarios tengan conocimiento de estos datos estarán obligados al más estricto y completo sigilo respecto de ellos, salvo en los casos citados, en que se limitarán a deducir el tanto de culpa.

Sin perjuicio de las responsabilidades penales y civiles que pudieran corresponder, la infracción de este particular deber de sigilo se considerará siempre falta disciplinaria muy grave".

La Ley antes citada, que vino a establecer el levantamiento del secreto bancario, contemplaba igualmente la protección del secreto fiscal sólo sobre aquellos datos o información provenientes de la investigación de las operaciones bancarias, con lo cual se dispensa una protección especial a esta clase de datos obtenidos por la Administración tributaria, si lo comparamos con los demás datos adquiridos en cumplimiento de los restantes deberes de colaboración de terceros. No obstante, podemos decir siguiendo a Cruz Amorós, que la Inspección de los tributos ya se encontraba obligada al cumplimiento de los deberes de guardar secreto y sigilo en razón de las distintas normas generales existentes, de modo que, la garantía que

introdujo la Ley 50/1.977 viene a producir más un efecto psicológico que cualquier otra cosa⁵¹⁰.

Por su parte, afirma Ruiz García, que si bien, la protección del secreto fiscal se estableció al regular el deber de colaboración de las entidades bancarias, este se encuentra referido "...a todo tipo de datos, con independencia de que afecten o no a la intimidad personal", y no solamente se ha de circunscribir al propio ámbito de los datos señalados en el precepto, equivoco que parte, según señala el mismo autor se deba al hecho de "...la conexión efectuada por el legislador español entre el deber de colaboración de las entidades bancarias y el secreto fiscal"⁵¹¹.

La Ley 10/1.985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria incluye el deber de guardar secreto y sigilo en su artículo 111.6, no obstante, esta protección ya había sido señalada en distintas disposiciones jurídicas con anterioridad⁵¹².

La Ley 14/1.985, de 19 de mayo, de Régimen Fiscal de Determinados Activos Financiero, en su disposición adicional 1º.4. señala en los mismos términos, el deber de secreto y sigilo que tienen las autoridades y funcionarios sobre los datos que tengan conocimiento; igualmente el Real Decreto 2.027/1.985, de 23 de octubre, sobre el Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros, que desarrolla la Ley anterior, viene a señalar en los mismos términos el cumplimiento de este deber de secreto y sigilo.

Ahora bien, con la reforma parcial llevada a cabo por la Ley 25/1.995, de 20 de julio, de la Ley General Tributaria, se suprimió el apartado 6º del artículo 111 que establecía el deber de secreto y sigilo sobre los datos obtenidos por la Administración tributaria, trasladándola al artículo 113.2 de la Ley General Tributaria en donde se encuentra en la actualidad

Este apartado 2º del artículo 113 señala:

⁵¹⁰ Cruz Amorós, M.: "Colaboración de las entidades financieras en la gestión tributaria", en *R.D.F.H.P.*, núm. 137, 1.978, pág. 234; ver también a Mantero Sáenz, A. y Cuesta Rodríguez, M.: en *el Procedimiento en la Inspección tributaria*, ob. cit., pág. 62 y ss.

⁵¹¹ Ruiz García, J. R.: *Secreto bancario y hacienda pública*, ob. cit., pág. 167 y 168, nota 5.

⁵¹² Así tenemos que el citado deber de sigilo había sido regulado con anterioridad a la Ley 10/1.985 entre otras disposiciones por la Orden de 14 de enero de 1.978 que señalaba la obligación de las Entidades de crédito de colaborar con la Administración tributaria, artículo 7º (Aranzadi, R.C.L. 1.978\78); el Real Decreto 3.255/1.978 de 29 de diciembre sobre nueva denominación y funciones del cuerpo especial de la gestión de Hacienda pública, artículo 2º; la circular de la Dirección General del Ministerio de Hacienda de 15 de octubre de 1.980; la Ley 5/1.983 de 29 de junio de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, artículo 27.4; la Ley 9/1.983 de 13 de julio de Presupuestos Generales del Estado para 1.983, artículo 36.4.

"Cuantas autoridades o funcionarios tengan conocimiento de estos datos, informes o antecedentes –tributarios sobre terceros– estarán obligados al más estricto y completo sigilo respecto de ellos, salvo en los casos citados –la investigación o persecución de delitos públicos–. Con independencia de las responsabilidades penales o civiles que pudieren corresponder, la infracción de este particular deber de sigilo se considerará siempre falta disciplinaria muy grave".

De la redacción dada al apartado 2º se desprende que este secreto o sigilo va dirigido a proteger no sólo los datos suministrados a la Administración por las entidades bancarias, sino que también se incluyen todos los demás datos obtenidos en virtud de los deberes de colaboración de terceros a que se refiere el artículo 111 de la L.G.T., lo que lleva implícito un avance en la extensión y configuración del secreto fiscal.

Por su parte, el Reglamento General de la Inspección de los Tributos en su artículo 7.3, contempla igualmente dicho deber de secreto y sigilo cuando señala que *"Los funcionarios de la Inspección de los Tributos deberán guardar sigilo riguroso y observar estricto secreto respecto de los asuntos que conozcan por razón de su cargo"*.

La distinción que pueda haber entre los deberes de secreto y de sigilo la debemos buscar en principio acudiendo a la Ley articulada de Funcionarios Civiles del Estado, aprobado por Decreto 315/1.964 (B.O.E. 15-2-1.964), de 7 de febrero (Aranzadi, R.C.L. 1.964\348), así como en el Reglamento sobre Régimen Disciplinario de los Funcionarios de la Administración Civil del Estado, aprobado por Decreto 2.088/1.969, de 16 de agosto (B.O.E. 30-9-1.969, Aranzadi, R.C.L. 1.969\1.770), en donde, y a tal efecto seguiremos lo indicado por Mantero Saenz y Cuesta Rodríguez, cuando señalan que en las mismas se establecieron una diferencia, aparentemente sutil, entre sigilo y secreto, la cual viene dada por lo siguiente:

- a) Tanto en el artículo 88 de la Ley articulada, como en el artículo 6.c), del Reglamento, se consideraba falta muy grave del funcionario las violaciones del secreto profesional;
- b) Mientras que el artículo 7.g), del Reglamento antes indicado, señalaba falta grave la violación del debido sigilo.

Esta distinción que también se encontraba delimitada en el Código Penal en sus artículos 367 y 368 para el caso de violación por parte de los funcionarios

públicos del deber de secreto profesional y sigilo, siendo la sanción aplicable mayor para el caso de violación de secreto profesional⁵¹³.

Por su parte, el Tribunal Supremo en su Sentencia de 16 de junio de 1.980 (Aranzadi, R.J. 1.980\2.357), ha venido también a considerar la distinción entre sigilo y secreto profesional, cuando indica que "...para discernir sobre la calificación de la falta según los tipos concretos de violación del secreto profesional y de no guardar el debido sigilo en cuanto a los asuntos que se conozcan por razón del cargo, respectivamente, artículo 6.e), y 7.g), del...Reglamento (de Régimen Disciplinario de los Funcionarios de la Administración Civil del Estado), han de tenerse en cuenta diversos factores: así, el de situación preeminente del funcionario inculpado, el de las consecuencias dañosas para el interés público y las de servicio del organismo actuante en particular...".

Esta diferencia, según indican Mantero Sáenz y Cuesta Rodríguez, entre los deberes de observar el sigilo y secreto, es fácil de distinguir en el ámbito profesional de la Inspección tributaria, en tal sentido tenemos lo siguiente:

- a) El sigilo afecta a todas aquellas materias que el Inspector conoce por razón de su cargo que no constituyen el secreto de un particular;
- b) Mientras que el secreto afecta precisamente a lo que también es el secreto de un particular.

Consiguientemente, nos dice los autores antes citados que el único punto a dilucidar consiste en saber cuándo se está en presencia del secreto de un particular⁵¹⁴.

No obstante, el contenido del artículo 7.3 del R.G.I.T., se refiere expresamente al deber que tienen los funcionarios de la Inspección de "...guardar sigilo riguroso y observar estricto secreto respecto de los asuntos que conocen por razón de su cargo". La distinción entre estos deberes de sigilo y secreto vendrían dados no tanto por el hecho de que los mismos sean también secreto de un particular, sino más bien que dichos datos sean conocidos exclusivamente por la Administración tributaria, con lo cual estaríamos frente al denominado secreto, y todos aquellos que sean tanto del conocimiento de la Administración como de terceros constituirían el denominado deber de sigilo.

⁵¹³ Mantero Sáenz, A. y Cuesta Rodríguez, M.: *El Procedimiento en la Inspección tributaria*, ob. cit., pág. 62.

⁵¹⁴ Mantero Sáenz, A. y Cuesta Rodríguez, M.: *El Procedimiento en la Inspección tributaria*, ob. cit., pág. 64.

El Tribunal Constitucional en su Sentencia 110/1.984 de 26 de noviembre, Fundamento Jurídico 7º (Aranzadi, R.T.C. 1.984\110) señala que, "...el deber de sigilo que pesa sobre quienes tengan conocimiento por razón de su cargo de los datos descubiertos en la investigación, asegurando al máximo, en los límites de lo jurídicamente posible, la efectividad del secreto. Este requisito..., es tanto más importante cuanto que los datos obtenidos tampoco eran totalmente secretos, pues al confiarse a una Empresa, es claro que han de ser conocidos por un círculo más o menos amplio de empleados de la misma...". Se desprende de lo anteriormente señalado por el Tribunal Constitucional que el deber de guardar sigilo recae sobre aquellos datos que son conocidos tanto por la Administración como por terceros.

Podemos decir que el régimen jurídico de este deber de secreto y sigilo tiene por finalidad la protección jurídica de determinados datos, ya que de no ser así, dicha publicidad puede llegar a afectar en un momento dado a una determinada persona⁵¹⁵. Este deber de sigilo en lo que respecta a los deberes de información tributaria de terceros, lo encontramos regulado en un conjunto de normas, las cuales ya se han mencionado con anterioridad. Entre otras, las contempladas por el artículo 113.2. de la Ley General Tributaria; el artículo 7.3. del Reglamento General de la Inspección de los Tributos; la Disposición Adicional 1º.4. de la Ley 14/1.985, de 29 de mayo, de Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros, así como el artículo 26 del Real Decreto 2.027/1.985, de 23 de octubre, de Desarrollo de la Ley 29/1.985.

La Ley 31/1990, de 27 de diciembre (B.O.E. 28-12-1.990), de Presupuestos Generales del Estado para 1991 (Aranzadi, R.C.L. 1.990\2.687), en el apartado 4.8 del artículo 103, por el que se crea la Agencia Estatal de Administración Tributaria, se refiere al deber de sigilo que deben tener los funcionarios adscritos a la misma, cuando considera que:

"El personal de la Agencia estará obligado a guardar sigilo riguroso y observar estricto secreto respecto de los asuntos que conozcan por razón del desempeño de su puesto de trabajo. La infracción de los deberes de secreto y sigilo constituirá infracción administrativa grave, sin perjuicio de que por su naturaleza la conducta pudiera ser constitutiva de delito..."

⁵¹⁵ Fernández Cuevas, A.: "El deber de Secreto profesional y la denuncia pública en materia tributaria", en *R.D.F.H.P.*, núm. 165, 1.983, pág. 657 y ss. El Tribunal Constitucional en su Sentencia 110/1984, de 26 de noviembre (Aranzadi, R.T.C. 1.984\110), en su Fundamento Jurídico 7º, se refiere a que los funcionarios públicos deben mantener el deber de sigilo, ya que estarán "...sometidos,...a severas responsabilidades de todo tipo si infringen el deber de sigilo a que la Ley les obliga..., por su condición de servidores del Estado, merecen en principio, y admitiendo por supuesto que puedan existir excepciones, una confianza en que cumplirán honestamente con el deber que su cargo les impone".

La redacción dada al artículo 113 por la Ley 25/1.995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, viene a señalar en el ordenamiento jurídico desde nuestro punto de vista, además de la reiteración del secreto fiscal, realiza una especificación del ámbito objetivo y subjetivo de este, así como una detallada enumeración de las excepciones que le son aplicables.

Del artículo 7.3 del R.G.I.T. se desprende el ámbito material sobre que recae el sigilo y secreto fiscal, cuando señala que los funcionarios de la Inspección de los Tributos han de cumplir el deber de sigilo y secreto "...respecto de los asuntos que conozcan por razón de su cargo". Para López Martínez,⁵¹⁶ "el secreto fiscal se extenderá a todas las circunstancias del obligado tributario, y no sólo por aquellos datos que son conocidos por el personal al servicio de la Administración tributaria y que tienen relevancia y trascendencia tributaria".⁵¹⁷

Se incluyen por tanto dentro de los asuntos que la Administración tributaria conoce en razón de su cargo, los datos, informes o antecedentes con trascendencia

⁵¹⁶ López Martínez, J.: Considera igualmente que el secreto fiscal ha de abarcar además de los que tengan trascendencia tributaria, a los que la Administración tenga conocimiento como son los datos familiares, personales, ideológicos, de actividad comercial, etc, en *Los deberes de información tributaria*, ob. cit., pág. 193 y nota 361; ver además en este sentido a Kruse, H. W.: *Derecho Tributario (Parte General)*, ob. cit. pág. 353 y 356.

⁵¹⁷ Pagès i Galtés, J.: Conteste con la práctica unanimidad doctrinal, considera que los sujetos privados pueden desarrollar tareas propias de la recaudación voluntaria, así como desempeñar funciones auxiliares de la recaudación ejecutiva y de la gestión tributaria en sentido estricto, bajo la superior dirección del Tesorero, en tanto en cuanto, no impliquen en sí mismas ejercicio de autoridad. No obstante, trae a colación dicho autor el problema que se presenta con respecto "...a la intimidad personal de los particulares puede plantear la información que de éstos tiene el recaudador privado, pues cabría decir que con motivo de las tareas de colaboración que hacen los recaudadores privados éstos pueden tener acceso al conocimiento de una serie de datos de trascendencia tributaria, lo que vendría a vulnerar el derecho constitucional a la intimidad personal (art. 18.1 CE) en relación con el secreto fiscal establecido en la LGT (art. 113) y a las garantías establecidas en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal", en "La participación de los sujetos privados en la gestión de ingresos públicos", ob. cit., pág. 1.936-1.937. Desde nuestro punto de vista, el que los sujetos privados, en ejercicio de funciones auxiliares de recaudación lleguen a tener conocimientos de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, han de guardar sigilo riguroso y observar el más estricto secreto respecto de los asuntos que conozcan por razón de su cargo, aun cuando el R.G.R. no dice nada al respecto, se le ha de aplicar por analogía las disposiciones que regulan el secreto y sigilo. No obstante, de lo dicho por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 110/1.984, de 26 de diciembre, (Aranzadi, R.T.C. 1.984\110), Fundamento Jurídico 3º, se desprende que se han de excluir los datos relativos a la situación económica de una persona del ámbito de la intimidad que la constitución garantiza. Sin embargo, puede que en un momento dado, tales datos económicos lleguen a afectar a la intimidad persona, no obstante, lo que la Constitución prohíbe es toda aquella ingerencia que resulte "*arbitraria o ilegales*". En este sentido Pagès i Galtés, siguiendo a Barquero Esteban, J. M., nos dice que "De acuerdo con esta doctrina del Tribunal Constitucional, no se puede entender violado el secreto fiscal ni la intimidad personal 'por el hecho que determinados sujetos privados, en el ejercicio de actividades de colaboración en la gestión tributaria, tengan acceso a datos de naturaleza tributaria, en la medida en que el uso de dichos datos por estos sujetos se limite al que exigen aquellas actividades de colaboración"

tributaria en virtud del cumplimiento de los deberes de información tributaria sobre terceros, con lo cual, los mismos se encuentran amparados por el deber de secreto y sigilo que se proyecta sobre ellos, en donde el objeto de los deberes de información tributaria coincide con el ámbito material del deber de sigilo y secreto, el cual se ha de extender igualmente a todas aquellas situaciones personales y familiares que se obtengan o deduzcan de los mismos.

En cuanto al ámbito subjetivo del sigilo y secreto fiscal podemos señalar que el artículo 113.2. de L.G.T. nos indica que "*Cuantas autoridades o funcionarios tengan conocimiento –de datos, informes o antecedentes– estarán obligados al más estricto y completo sigilo respecto de ellos*". La Ley General Tributaria no especifica a qué funcionarios se refiere en particular, con lo cual se ha de entender que el deber de sigilo y secreto se deben cumplir por todas aquellas autoridades o funcionarios pertenecientes a la Administración tributaria en general, que tengan en razón de sus funciones acceso y conocimiento de datos, informes o antecedentes, lo que sí hace el artículo 7.3 del R.G.I.T. al referirse dada la naturaleza de dichas disposiciones, a los funcionarios de la Inspección de los tributos.

No obstante, el artículo 7.6 del R.G.I.T. va más allá al extender el deber de secreto y sigilo que corresponde en principio a las autoridades y funcionarios que tengan conocimiento de los distintos datos, para abarcar a "*Todo el personal con destino en Organos o dependencias con competencias inspectoras...*", pero que en aras de la suficiente garantía y confianza que se ha de tener en el debido resguardo del secreto y sigilo de los datos e información, se ha de extender a toda la Administración pública en general, la que en el ejercicio de sus funciones llegue a tener contacto con datos e información que sea objeto de protección, ya que como nos dice Kruse, ello "...porque el secreto impositivo estaría protegido insuficientemente, si sólo lo debieran mantener los funcionarios de los órganos financieros y las personas encargadas además directamente de los asuntos impositivos, pero no estuviesen obligados a ello los pertenecientes a otros organismos"⁵¹⁸.

en "La participación de los sujetos privados en la gestión de ingresos públicos", ob. cit., pág. 1.937.

⁵¹⁸ Kruse, H. W.: *Derecho Tributario (Parte General)*, ob. cit. pág. 351. En este mismo sentido se ha de señalar lo pautado por la Ordenanza Tributaria Alemana, la cual proyecta el secreto fiscal en relación con todos los funcionarios en general cuando señala que "*Los funcionarios estarán obligados a guardar el Secreto fiscal*", a lo que más adelante agrega en su párrafo tercero que "*...se equipararan a los funcionarios: 1. Las personas sujetas a un deber general para con el servicio público. 2. Los peritos oficialmente consultados. 3. Los que ocupan cargos en las Iglesias y demás Comunidades religiosas que sean corporaciones de Derecho público*".

El artículo 113.1 de la L.G.T. en sus distintos literales⁵¹⁹ señala una serie de excepciones al secreto y sigilo que han de tener en cuenta las autoridades y funcionarios, con lo cual se puede decir que este deber de secreto y sigilo no se encuentra formulado de manera absoluta, sino que admite excepciones cuando exista un interés superior que requiera la revelación de los datos, informes o antecedentes, de modo que, aunque se garantice el deber de sigilo y secreto, se debe considerar las reservas que vienen a legitimar la revelación de tales datos.

Nos dice Mantero Saenz y Cuesta Rodríguez, "...puede afirmarse que la ruptura de tal deber –de secreto y sigilo– tiene como razón de ser la existencia de un interés superior que es el interés público; este interés público puede estar representado por el poder legislativo, el ejecutivo o el judicial"⁵²⁰. En consecuencia, bien porque exista un mandato legal, por la concurrencia de un interés público inexcusable o por el previo consentimiento del sujeto interesado, los datos e informes pueden ser descubiertos y asignarse a una utilización distinta para lo que fueron solicitados, con lo cual podemos decir siguiendo a Kruse, que "El secreto impositivo sólo lo viola quien manifieste sin derecho las circunstancias del debedor impositivo... No está prohibida toda manifestación ni toda utilización"⁵²¹.

Podemos concluir afirmando que los datos, informes o antecedentes aportados a la Administración tributaria en cumplimiento de los deberes de información tributaria sobre terceros, a los que le son aplicable los deberes de secreto y sigilo, también le son extensivos y aplicables las excepciones que hemos señalado en el párrafo anterior.

⁵¹⁹ Los distintos literales del artículo 113.1. señalan lo siguiente:

"a) La investigación o persecución de delitos públicos por los órganos jurisdiccionales o el Ministerio Público.

b) La colaboración con otras Administraciones tributarias a efectos del cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias.

c) La colaboración con la Tesorería General de la Seguridad Social para el correcto desarrollo de los fines recaudatorios encomendados a la misma.

d) La colaboración con cualesquiera otras Administraciones públicas para la lucha contra el fraude en la obtención o percepción de ayudas o subvenciones a cargo de fondos públicos o de la Unión Europea.

e) La colaboración con las comisiones parlamentarias de investigación en el marco legalmente establecido.

f) La protección de los derechos e intereses de los menores e incapacitados por los órganos jurisdiccionales o el Ministerio Público.

⁵²⁰ Mantero Sáenz, A. y Cuesta Rodríguez, M.: *El Procedimiento en la Inspección tributaria*, ob. cit., pág. 66 y 67.

⁵²¹ Kruse, H. W.: *Derecho Tributario (Parte General)*, ob. cit. pág. 355.

El artículo 7.4, aparte último del R.G.I.T. refiriéndose al deber de sigilo y secreto, reitera la excepción señalada en el artículo 113.1.b) de la L.G.T., cuando señala:

"Los órganos que tengan atribuidas las funciones propias de la Inspección de los Tributos se comunicarán cuantos datos conozcan con trascendencia tributaria, atendiendo a sus respectivas competencias funcionales o territoriales. Asimismo comunicarán tales datos a cualesquiera otros Organos para los que sean de trascendencia en orden al adecuado desempeño de las funciones de gestión tributaria que tengan encomendadas".

Por otra parte, el deber de sigilo y secreto no impide la comunicación de datos tributarios a las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas y entidades locales en los términos previstos por el artículo 21 de la Ley 14/1.996, de 30 de mayo, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias, así como en el artículo 8 de la 39/1.988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales. Igualmente, dicho deber no se puede alegar para impedir la asistencia mutua señaladas en las directivas comunitarias y las cláusulas de intercambio de información previstas en los convenios para evitar la doble imposición internacional.

La armonía que ha de existir en las relaciones entre la Administración tributaria y el obligado, llámese sujeto pasivo o tercero, impone el respeto entre otras cosas, al llamado sigilo y secreto fiscal, que permite la protección de los intereses del sujeto sobre quien se proyecta la relevancia fiscal de los datos e informes aportados, garantizando que los mismos serán utilizados con exclusividad para los fines solicitados, de forma que sean conocidos únicamente por las personas que lleven a cabo las funciones encomendadas en la gestión de los tributos, lo que redundará en el respeto al ámbito de intimidad, que si bien el mismo ha sido restringido como consecuencia del cumplimiento y respeto de otros derechos e intereses igualmente protegidos, causen la menor molestia posible.

La garantía de que los datos e informes serán utilizados para los fines que fueron solicitados, redundará en beneficio no sólo del sujeto sobre el que se facilita información, sino que también es la colectividad en general la que obtiene beneficios del cumplimiento de tales garantías, ya que si éstas se respetan, el sujeto interesado proporcionará con más facilidad la información que necesita obtener la Administración tributaria, lo que de otro modo le resultará mucho más difícil llegar a tener acceso a la misma por sus propios medios⁵²².

⁵²² Ver en este sentido a Kruse, H. W.: *Derecho Tributario (Parte General)*, ob. cit. pág. 349. Así podemos también ver lo señalado por Ruiz García, J. R.: *Secreto bancario y hacienda pública*, ob. cit., pág. 169 y 170.

Ahora bien, en cuanto al fundamento jurídico del secreto fiscal, la doctrina alemana en su mayoría niega la existencia de protección constitucional del secreto fiscal, inclinándose por buscar su fundamento en la decisión del legislador ordinario. No obstante, quienes buscan una justificación constitucional apoyan el secreto fiscal en el principio de proporcionalidad, o bien, en el principio de seguridad jurídica, lo que llevaría a entender según nos dice Ruiz García, "...la protección del secreto fiscal –y el sigilo– como una consecuencia del derecho del sujeto obligado a controlar el destino de la información suministrada a la Administración y que quebraría si esta pudiera utilizarla de forma arbitraria"⁵²³.

En lo que respecta al ordenamiento jurídico español, podemos decir siguiendo a Ruiz García, que el fundamento constitucional del secreto fiscal reviste especiales características que vienen a estar dadas por una parte, en la falta de una norma expresa que indique el reconocimiento constitucional del mismo de manera directa y por otra, si nos detenemos a hacer una interpretación literal del artículo 105.b) de la Constitución española⁵²⁴, puede dar lugar a "...poner en duda la constitucionalidad de las normas ordinarias que lo incorporan".

No obstante, hemos de señalar que dicho artículo cuando indica como excepción al acceso de los ciudadanos a los archivos y registros administrativos, el que afecte a la intimidad de las personas, cabe interpretar que se está señalando una protección al secreto fiscal, esto es, a los datos que son conocidos por la Administración tributaria, bien porque se los haya suministrado el mismo sujeto pasivo o que sean aportados por un tercero. Con lo cual, la finalidad de este artículo 105.b), "...consistiría en excluir del conocimiento de los particulares en general una serie de datos que por su incidencia para el funcionamiento del Estado o su relación con la vida privada de las personas se considera que no deben ser objetos de difusión"⁵²⁵.

Este artículo 105.b) de la C.E. tiene como objetivo garantizar el acceso a la información que se encuentra en poder de la Administración, con las salvedades señaladas como forma de control sobre determinados datos, los que se encuentran restringidos a los particulares en general y de los interesados en particular.

⁵²³ Ruiz García, J. R.: *Secreto bancario y hacienda pública*, ob. cit., pág. 170 y 171.

⁵²⁴ Señala el artículo 105.b) de la C.E. que "*La ley regulará...b) El acceso de los ciudadanos a los archivos y registros administrativos, salvo en lo que afecte a la seguridad y defensa del Estado, la averiguación de los delitos y la intimidad de las personas*".

⁵²⁵ Ver en este sentido la exposición hecha por Ruiz García, J. R.: *Secreto bancario y hacienda pública*, ob. cit., pág. 171, 173 y 174.

Ahora bien, en cuanto al fundamento constitucional del deber de sigilo, podemos decir siguiendo a López Martínez, que dicho deber se encuentra contenido en el artículo 18.1 de la C.E., en el ámbito de protección del derecho a la intimidad, el cual es oponible frente a todas las personas, pero que sin embargo, en aras de la armonización de este derecho con otros principios constitucionales, se ha de ceder frente a las necesidades de información de la Hacienda pública, extendiéndose a lo estrictamente necesario, guardando los órganos administrativos el correspondiente sigilo en la utilización de la información obtenida⁵²⁶.

Es en el respeto al secreto profesional del personal al servicio de la Administración tributaria, así como en la protección del interés público en el correcto funcionamiento del Estado, donde se ha de buscar también la formulación del deber de sigilo, ya que no todos los datos, informes o antecedentes proporcionados en cumplimiento de los deberes de información tributaria, se encuentran dentro del ámbito material del derecho a la intimidad protegido de forma constitucional.

El incumplimiento de los deberes de guardar secreto profesional y sigilo son objeto del siguiente régimen sancionador:

La Ley articulada de Funcionarios Civiles del Estado, aprobado por Decreto 315/1.964, de 7 de febrero, en su artículo 88 consideraba falta muy grave del funcionario la violación del secreto profesional. Por su parte, el Reglamento sobre Régimen Disciplinario de los Funcionarios de la Administración Civil del Estado, aprobado por Decreto 2.088/1.969, de 16 de agosto, en su artículo 6.c), consideraba igualmente como falta muy grave del funcionario la violación del secreto profesional y, en su artículo 7.g) consideró por su parte falta grave del funcionario, el no guardar el debido sigilo respecto de los asuntos que conozca por razón de su cargo.

La Ley 30/1.984, de 2 de agosto, de Reforma de la Función Pública, en su artículo 31 referido al régimen disciplinario de los funcionarios públicos considera en su literal e) como falta muy grave, la publicación o utilización indebida de secretos oficiales, sin que se señale nada con relación al deber de secreto profesional o sigilo en la información.

El Reglamento General de la Inspección de los Tributos, en su artículo 7.3 considera que la violación del secreto y sigilo conlleva a incurrir en una falta administrativa grave, dejándose en todo caso a salvo que la misma pueda constituir un delito, y al igual que la Ley 30/1.984, considera la publicación o utilización indebida de secretos oficiales como falta administrativa muy grave.

⁵²⁶ López Martínez, J.: *Los deberes de información tributaria*, ob. cit., pág. 196.

La Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, en el apartado 4.8 del artículo 103, por el que se crea la Agencia Estatal de Administración Tributaria, consideraba la infracción de los deberes de secreto y sigilo por parte del personal de la A.E.A.T., infracción administrativa grave, dejando a salvo que la misma pudiera constituir un delito

Por su parte, la Ley General Tributaria, en su artículo 113.2. considera que las infracciones del deber de guardar sigilo por parte de las autoridades o funcionarios que tengan conocimiento de datos, informes o antecedentes, aportados en cumplimiento de los deberes de información tributaria de terceros, incurrirán en una falta disciplinaria muy grave.

La severidad de la sanción con que se castiga la infracción del deber de guardar el correspondiente secreto y sigilo por parte de los funcionarios de la Administración, constituye una garantía de su debido cumplimiento.

6.3. CUSTODIA DE LA INFORMACIÓN

Al lado del deber de sigilo que han de tener los funcionarios, es necesario el establecimiento de ciertas previsiones con el fin de evitar la sustracción de manera ilegal de información y documentos contentivos de datos que se encuentren en las dependencias públicas.

La Orden Ministerial de 30 de julio de 1.982 (B.O.E. 10-7-1.982), que regula las limitaciones de acceso a la información contenida en las bases de datos fiscales (Aranzadi, R.C.L. 1.982\2.126), establece unos criterios, los cuales sin embargo resultan imprecisos e insuficientes cuando señala en su numeral 1º:

"...1º Toda la información contenida en las Bases de Datos de Ministerio de Hacienda, archivos magnéticos del Centro de Proceso de Datos, Centros Regionales de Informática y Dependencias y Secciones de Informática de las Delegaciones y Administraciones de Hacienda, derivada de declaraciones, actas de investigación, expedientes, denuncias y, en general, de cualquier clase de documentos, sea ésta personal, económica o estrictamente fiscal, tanto si afecta a personas físicas o jurídicas, sea de uso exclusivamente reservado para el cumplimiento de los fines que el ordenamiento jurídico encomienda al Ministerio de Hacienda". –subrayado nuestro–.

Ahora bien, del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria aprobada por el Real Decreto Legislativo 1.091/1.988, de 23 de septiembre (B.O.E. 29-9-1.988, Aranzadi, R.C.L. 1.988\1.966), asigna al Ministerio de Hacienda en su artículo 9.g) el *"Dirigir la ejecución de la política financiera aprobada por el Gobierno y dictar las disposiciones necesarias a tal fin"*, en donde, el ordenamiento jurídico le atribuye unas funciones, que como advierte Herrera Molina, desbordan el ámbito tributario,

con lo cual no parece razonable que una información obtenida para una finalidad fiscal se utilice por el Ministerio de Hacienda para dirigir la ejecución de la política financiera, ya que se colocaría en una posición privilegiada a las empresas públicas frente a las empresas privadas⁵²⁷.

La Resolución 2/1.990, de 23 de marzo, sobre acceso a las bases de datos y utilización de la información por el personal que ocupa puestos de trabajo en órganos y dependencias de la Administración tributaria, ha venido a llenar un vacío existente, al establecer unas delimitaciones más concretas, en tal sentido señala lo siguiente:

- a) Los puestos de trabajo que justifiquen que su titular tenga acceso a la información contenida en las Bases de Datos informatizadas, se hará atendiendo a las funciones propias de cada uno de ellos.

Estas bases de datos serán determinadas por las Direcciones Generales dependientes de la Secretaría General de Hacienda, a través de mecanismos informáticos, esto es, palabras, claves del usuario, etcétera.

- b) La información contenida en las Bases de Datos tributarias debe considerarse confidencial y será objeto de utilización exclusivamente para los fines propios de la Administración tributaria.

Únicamente el personal autorizado deber tener acceso a esta información, estando obligado a guardar el más estricto secreto, y por consiguiente, queda prohibido comunicar dichos datos a cualquier persona no autorizada para conocerlos. El personal autorizado sólo deberá acceder a las Bases de Datos cuando deba conocer determinada información por razones del servicio, debiendo abstenerse de hacerlo con cualquier otra motivación".

- c) La totalidad de los accesos a las distintas Bases de Datos serán controladas a posteriori por parte de los subdirectores generales y los jefes de las dependencias de las Delegaciones de Hacienda a través de mecanismo diseñados a tales efectos.
- d) De conformidad con el Reglamento sobre el Régimen Disciplinario de los Funcionarios de la Administración Civil del Estado, aprobado por Decreto 2.088/1.969, de 16 de agosto, (B.O.E. 30-9-1.969, Aranzadi, R.C.L. 1.969\1.770), en su artículo 7.1.j) señalaba que constituye infracción disciplinaria leve el mero acceso indebido a la información, siempre que la

⁵²⁷ Herrera Molina, P. M.: *La potestad de información tributaria sobre terceros*, ob. cit., pág. 221. En este mismo sentido señala Sainz Moreno, que "...la sociedad mercantil que tiene que comunicar a la Hacienda pública las lista de sus proveedores y clientes con los cuales la cifra de negocios haya superado ciertas cantidades puede comenzar a inquietarse que otras personas conozcan, a través de las mismas, los ingredientes de sus productos, los mercados

misma no haya salido del ámbito del personal consultante. Llegándose a cometer una falta grave, la violación del genérico deber de sigilo contemplado en el artículo 80 de la Ley articulada de Funcionarios Civiles del Estado, aprobado por Decreto 315/1.964, de 7 de febrero, o bien, una falta disciplinaria muy grave para el caso de infracción cometida en el incumplimiento del deber de sigilo contenido en el artículo 113.2 de la Ley General Tributaria.

Por último, la Ley Orgánica 15/1.999, de 13 de diciembre (B.O.E. 14-12-1.999), de Protección de Datos de Carácter Personal (Aranzadi, R.C.L. 1.999\3.058), de derogación de la Ley Orgánica 5/1.992, de 29 de octubre, señala en su artículo 9° sobre la "*Seguridad de los datos*", en su numeral 1° y 2°:

"1. El responsable del fichero, y, en su caso, el encargado del tratamiento deberá adoptar las medidas de índole técnica y organizativas necesarias que garantice la seguridad de los datos de carácter personal y evite su alteración, pérdida, tratamiento o acceso no autorizado, habida cuenta del estado de la tecnología, la naturaleza de los datos almacenados y los riesgos a que están expuestos, ya provengan de la acción humana del medio físico o natural.

2. No se registrarán datos de carácter personal en ficheros que no reúnan las condiciones que se determinen por vía reglamentaria con respecto a su integridad y seguridad y a las de los centros de tratamiento, locales, equipos, sistemas y programas".

Podemos concluir afirmando que todos los funcionarios al servicio de la Administración tributaria en general, están llamados a tomar las previsiones necesarias con el fin de evitar la sustracción de manera ilegal de la información y documentos contentivos de datos que se encuentren en sus dependencias. En tal sentido, adoptarán las medidas de índole técnica y organizativa que garanticen la seguridad de los datos, informes o antecedentes para evitar su alteración, pérdida, tratamiento o acceso no autorizado, cualquiera que sea su origen.

6.4. UTILIZACIÓN DE LOS DATOS Y/O INFORMACIÓN OBTENIDA

La utilización de la información tributaria a los fines para la que fue solicitada constituye un punto de suma importancia en el estudio de las garantías de la información obtenida, la cual redundará en el respeto y defensa de los derechos de los obligados tributarios. Por tanto, al lado del deber de guardar el correspondiente sigilo y secreto profesional, así como evitar que la información y documentos obtenidos por la Administración pueda ser objeto de sustracción de manera ilegal de las

de sus ventas, los mejores suministradores de sus materias primas, ya sean esos terceros empresas públicas o privadas" en *Teoría del procedimiento fiscal*, ob. cit. pág. 96.

dependencias públicas, se impone el deber de que esta información sea aplicada de manera inequívoca a los solos fines autorizados en el ordenamiento jurídico.

La Ley General Tributaria en el artículo 113.1. señala en este sentido que *"Los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones tiene carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada..."*, con lo cual recoge la mencionada garantía, esto es, que la utilización de los datos, informes o antecedentes se hagan de manera expresa sólo a los fines estrictamente de la aplicación de los tributos o recursos. Esto viene a marcar una diferencia con lo pautado en el derogado apartado 6º del artículo 111. de la Ley 10/1.985, de 27 de abril, que afectaba la utilización de los datos obtenidos por la Administración tributaria sólo a *"...los fines tributarios encomendados al Ministerio de Hacienda..."*, provocando cierta polémica, dado que como señalaba Ruiz García, no siempre *"...aparece claro, sin embargo, qué debe entenderse por fines tributarios encomendados al Ministerio de Hacienda"*⁵²⁸.

La colaboración entre las Administraciones del Estado y de la Comunidad Autónoma en orden a la gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos, conlleva a que la utilización de los datos, informes o antecedentes puede abarcar también el intercambio de dicha información, con lo cual, de conformidad con el artículo 21.2.a) de la Ley 14/1.996, de 30 de diciembre (B.O.E. 31-12-1.996), de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias (Aranzadi, R.C.L. 1.996\3.183), dichas Administraciones *"Se facilitarán toda la información que mutuamente se soliciten, estableciéndose los procedimientos de intercomunicación técnica precisos"*. En igual sentido se expresa el artículo 8 de la Ley 39/1.988, de 28 de diciembre (B.O.E. 30-12-1.988), Reguladora de las Haciendas Locales (Aranzadi, R.C.L. 1.988\2.607), con lo cual se comunicarán los hechos con trascendencia tributaria para cualquiera de ellas, que se pongan de manifiesto como consecuencia de actuaciones comprobadoras e investigadoras de los respectivos servicios de inspección tributaria.

En este sentido parece pronunciarse el Reglamento General de la Inspección de los Tributos al indicar en su artículo 7.4, aparte 2º que *"Los órganos que tengan atribuidas las funciones propias de la Inspección de los Tributos se comunicarán cuantos datos conozcan con trascendencia tributaria, atendiendo a sus respectivas competencias funcionales o territoriales. Asimismo comunicarán tales datos a cualesquiera otros Organos para los que sean de trascendencia en orden al*

adecuado desempeño de las funciones de gestión tributaria que tengan encomendadas".

Ahora bien, ese mandato señalado en el artículo 113.1 de la L.G.T. en orden a que los datos, informes o antecedentes sean utilizados única y exclusivamente para la aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada la Administración tributaria, tiene al igual que el deber de secreto y sigilo sus excepciones, las cuales se encuentran contempladas en la misma norma jurídica. Por tanto, las excepciones originadas en la misma ley se encuentran contenidas en los distintos literales señalados en el artículo 113.1 de la L.G.T.

6.5. DERECHO DE ACCESO, RECTIFICACIÓN Y CONTROL DE LA INFORMACIÓN TRIBUTARIA POR EL INTERESADO

Los datos, informes o antecedentes que se encuentren en poder de la Administración tributaria como consecuencia del cumplimiento de los deberes de información tributaria sobre terceros, requiere que sobre los mismos, el sujeto sobre quien versa dicha información pueda tener acceso y control, como garantía para asegurar sus propios derechos. Esta garantía a posteriori es de suma importancia, dado que en la mayoría de las veces, no se encuentra enterado de que esta reposa en manos de la Administración de Hacienda, lo que lleva a que se pueda controlar no sólo la difusión de la misma, sino su correcta utilización en aras de la verdad y exactitud.

El control y acceso a la información que se encuentre en manos de la Administración tributaria tiene mucho que ver con la protección misma del derecho a la intimidad personal y familiar del sujeto interesado, ya que esta protección viene dada no sólo por una serie de límites que se erigen frente a la invasión de su ámbito, sino que también juega un papel importante el control sobre los datos que posea la Administración de Hacienda.

El control sobre los datos por parte de los sujetos interesados se ha visto cada vez más urgida, dada la incorporación del tratamiento informático de la información suministrada a la Administración.

Por tanto, estaríamos frente a un derecho ejercido por el interesado, el cual le faculta para acceder y controlar la información, de cómo se ha de conocer los datos

⁵²⁸ Ruiz García, J. R.: *Secreto bancario y hacienda pública*, ob. cit., pág. 175.

referidos a ella, con el propósito de poder modificar la información inexacta, de modo que su uso sea ajustado a Derecho.

Dichas consideraciones las encontramos recogidas de forma directa en nuestro ordenamiento jurídico en distintas disposiciones normativas, entre las que tenemos, la Ley Orgánica 5/1.992, de 29 de octubre (B.O.E 31-10-1.992), de Regulación del Tratamiento Automatizado de los Datos de Carácter Personal (Aranzadi, R.C.L. 1.992\2.347), la cual ha sido derogada por la Ley Orgánica 15/1.999, de 13 de diciembre (B.O.E. 14-12-1.999), de Protección de Datos de Carácter Personal (Aranzadi, R.C.L. 1.999\3.058); en el Real Decreto 994/1.999, de 11 de junio (B.O.E. 25-6-1.999), que aprueba el reglamento de medidas de seguridad de los ficheros automatizados que contengan datos de carácter personal (Aranzadi, R.C.L. 1.999\1.678), desarrollado por Real Decreto 195/2.000, de 11 de febrero (B.O.E 26-2-2.000, Aranzadi, R.C.L. 2.000\544); Resolución de 23 de junio de 2.000 (B.O.E. 27-9-2.000), de Protección de Datos de Carácter Personal (Aranzadi, R.C.L. 2.000\2.185), que aprueba el documento de seguridad del fichero de SIGECA en aplicación del reglamento de medidas de seguridad de ficheros automatizados que contengan datos de carácter personal.

El artículo 18.4 de la Constitución Española señala que *"La ley limitará el uso de la informática para garantizar el honor y la intimidad personal y familiar de los ciudadanos y el pleno ejercicio de sus derechos"*.

En aras del emplazamiento efectuado por la Constitución de preservar estos derechos personales frente al uso de la informática encontramos la Ley Orgánica 15/1.999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal, que derogó la Ley Orgánica 5/1.992, de 29 de octubre, la cual señala en su artículo 9.1. la obligación del responsable del fichero de adoptar las medidas de índole técnica y organizativas que garanticen la seguridad de los datos de carácter personal y eviten su alteración, pérdida, tratamiento o acceso no autorizado, habida cuenta del estado de la tecnología, la naturaleza de los datos almacenados y los riesgos a que están expuestos, ya provengan de la acción humana o del medio físico o natural, indicando en el artículo 44.3 h) la existencia de una infracción grave en los términos previstos en la misma Ley, el mantener los ficheros, locales, programas o equipos que contengan datos de carácter personal sin las debidas condiciones de seguridad que por vía reglamentaria se determinen.

El Reglamento de Medidas de Seguridad de los Ficheros Automatizados que contengan datos de carácter personal, aprobado por el Real Decreto 994/1.999, de 11 de junio, viene a señalar las adecuadas medidas de seguridad tanto de índole

técnica y organizativa que garantizan la confidencialidad e integridad de la información, la cual tiene como finalidad el preservar el honor, la intimidad personal y familiar y el pleno ejercicio de los derechos personales frente a su alteración, pérdida, tratamiento o acceso no autorizado.

El Tribunal Constitucional en su Sentencia 30/1.999, de 8 de marzo (Aranzadi, R.T.C. 1.999\30), en relación con el uso de los datos informáticos llevados a cabo por RENFE, con el propósito de retener el importe de la cuota sindical de cada uno de sus funcionarios y trabajadores y transferirlos al Sindicato a que pertenecían, concedió amparo "...al afirmar que los datos habían sido facilitados con una finalidad lícita, pero que la utilización para fines diferentes había vulnerado el...derecho a la intimidad, se había quebrantado la garantía que concede el art. 18.1.4 de Norma Fundamental, relativa a la llamada libertad informática, que da derecho a controlar el uso de los datos insertos en un programa informático y que, comprende, entre otros aspectos, la oposición del ciudadano a que determinados datos personales sean utilizados para fines distintos de aquel legítimo que justificó su obtención"⁵²⁹.

Podemos concluir señalando que estas disposiciones jurídicas señaladas vienen a establecer una serie de limitaciones en cuanto a la recogida, tratamiento, almacenamiento, transmisión y utilización de los datos, así como la posibilidad de control por parte del interesado sobre la información que lo afecta, permitiendo el acceso a la misma, el derecho de rectificación y su posible cancelación, lo que redundaría en la existencia de garantías que tienen los interesados en cuanto a los deberes de información.

7. CONCLUSIONES

1) La necesaria participación de los administrados en la gestión de los tributos mediante el cumplimiento de los deberes de información tributaria sobre terceros, bien con carácter general, bien a través de requerimientos individualizados, deben de contar como contrapartida, con las correspondientes garantías por parte de la Administración, fijando ciertos límites en su obtención, en respeto de los derechos que corresponden legítimamente a todo sujeto.

⁵²⁹ Con anterioridad a esta Sentencia, podemos ver otras dictadas por el Tribunal Constitucional entre las que tenemos las siguientes: STC 11/1.998, de 13 de enero (Aranzadi, RTC 1.998\11); STC 33/1.998, de 11 de febrero (Aranzadi, RTC 1.998\33); STC 158/1.998, de 13 de julio (Aranzadi, RTC 1.998\158); STC 198/1.998 de 13 de octubre (Aranzadi, RTC 1.998\198); STC 223/1.998 de 24 de noviembre (Aranzadi, RTC 1.998\223).

2) El respeto a los derechos y garantías de los sujetos pasivos a la hora de solicitarle información por parte de la Administración tributaria, sólo es viable, si por una parte se establece un conjunto bien definido y estructurado de límites a los deberes de información y, por otra parte, se tenga bien claro la utilización y regulación de la información obtenida. Los funcionarios que tienen acceso a dicha información deben respetar el secreto y mantener el sigilo que de ellos se espera, haciendo uso de la misma sólo para los fines requeridos.

3) El interés particular que tienen los sujetos pasivos a que se les respeten y garanticen sus derechos mediante el establecimiento de límites a los deberes de información y al uso que de la misma se haga, no debe quedar relegado a un segundo plano al contraponerlo frente al interés general que conlleva la imposición tributaria, en el logro de los fines del poder financiero. De modo que hay que buscar un punto de encuentro, sin que resulte uno en detrimento del otro. Ambos intereses han de preservarse, estableciendo por parte del poder financiero una serie de deberes de información para la plena consecución del interés público o general, pero manteniendo un sistema claro y preciso de límites que den garantía y precisión a tal deber.

4) Los límites a la potestad de obtención de información de terceros pueden ser de dos tipos:

A) Generales o intrínsecos: aquellos que afectan directamente a la potestad de información, y dentro de los cuales tenemos los siguientes:

a) Se ha de tener en cuenta la proporcionalidad de los medios utilizados por la Administración tributaria en el logro de sus fines, evitando que en el ámbito de su discrecionalidad permitida por la Ley, lleve a cabo actos considerados excesivos, exorbitantes o desmesurados;

b) El cumplimiento de ciertos requisitos para su ejercicio, tales como contar con la previa autorización del órgano competente, así en el ámbito estatal se precisa la autorización del Director del Departamento, o en su caso, del Delegado de la Agencia Tributaria que tenga atribuida la competencia.

B) Especiales o extrínsecos: constituyen aquellos límites que se han de tener en cuenta por parte de la Hacienda Pública y que afectan a determinados sujetos o datos, susceptibles de diferentes tipos de secretos. De conformidad con el artículo 111.4º y 5º de la L.G.T., así como del artículo 37.5º y 6º del R.G.I.T., los tipos de secretos vendrían a ser los siguientes:

- a) El secreto de la correspondencia;
- b) Los datos suministrados con una finalidad estadística;
- c) Los instrumentos públicos a que se refiere el secreto del protocolo notarial;
- d) Los datos privados no patrimoniales que conozcan los profesionales en razón del ejercicio de su actividad, cuya revelación atenten al honor o a la intimidad personal y familiar de las personas;
- e) Los datos que conozcan de manera confidencial de sus clientes como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa.

5) Al lado de los límites antes señalados, podemos agregar que el ejercicio de la potestad de información tributaria sobre terceros llevada a cabo por parte de la Administración tributaria encuentra otro límite. Éste viene dado por el tipo de información que requiere, dado que la misma ha de ser de índole tributaria, con lo cual, quedan fuera todos aquellos datos, informes o antecedentes que tengan que ver con una realidad extraña a la materia tributaria, que no tienen relación con la investigación llevada a cabo por la Inspección en la consecución de la verdad en cuanto al hecho imponible, es decir, que no tenga trascendencia fiscal.

6) El derecho constitucional a la inviolabilidad del domicilio, no se circunscribe sólo a las personas físicas, sino que es predicable igualmente de las personas jurídicas. De conformidad con lo señalado en la Ley General Tributaria y el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, para la entrada de la Inspección de los tributos a los efectos de llevar a cabo las actuaciones de comprobación e investigación en el domicilio particular de una persona física, será preciso contar bien con el consentimiento del interesado o la obtención del oportuno mandato judicial. En los demás supuestos sólo será necesario obtener la previa autorización escrita del Delegado o subdelegado de Hacienda, encontrándonos en este último supuesto con un relajamiento del principio constitucional de la inviolabilidad del domicilio en lo que se refiere a las actuaciones inspectoras, ya que, en los demás supuestos, se ha de contar necesariamente con el consentimiento del interesado o bien con la respectiva resolución judicial.

7) La Constitución en su artículo 18.3 ampara el secreto de las comunicaciones. Este término viene a ser mucho más amplio que el estipulado en la Ley General Tributaria, cuando contempla en su artículo 111.4.a) "*el secreto del contenido de la correspondencia*" como límite a la obligación de colaborar con la Administración tributaria que tienen "*los funcionarios públicos, incluidos los*

profesionales oficiales". Podemos decir que este precepto legal restringe el término contenido en la Constitución. Por su parte, el Reglamento General de la Inspección de los Tributos en su artículo 37.5.a), se ajusta más a la Constitución que la L.G.T., ya que este Reglamento reconoce como límites al deber de información el secreto del contenido de la correspondencia, así como en general el secreto de las comunicaciones, salvo resolución judicial.

8) La Ley General Tributaria y demás normativa concordante distingue los distintos profesionales sobre los que recae el deber de información tributaria. No obstante, reconoce en los mismos la existencia de cierta información que queda fuera, esto es, que no forma parte de aquellos datos que están obligados a aportar a la Administración tributaria, constituyendo por tanto secreto profesional.

Estos distintos profesionales vienen constituidos por:

- a) *"Los funcionarios públicos, incluidos los profesionales oficiales"* –artículo 111.4. L.G.T.–, que están obligados a suministrar todo tipo de información salvo, el secreto de la correspondencia, datos estadísticos y el secreto del protocolo notarial;
- b) Por una categoría que incluye a todos en general referida a los *"demás profesionales"*, cuyo derecho a no revelar datos en razón del ejercicio de su actividad, queda limitado por una parte *"a los datos privados no patrimoniales...cuya revelación atente al honor o a la intimidad personal y familiar de las personas"*, y por la otra, a aquellos datos confidenciales que conozcan en razón de la prestación de servicios de asesoramiento o defensa –artículo 111.5. L.G.T.–.

Esta exclusión del deber de información que tienen los profesionales antes mencionados, ya no alcanza a todo el ámbito de las relaciones entre profesional y cliente, en principio cubierto por el secreto profesional, sino tan sólo a determinados datos, con lo cual, esta exclusión de los profesionales del deber de colaboración en razón del secreto profesional ha dejado de ser la regla para convertirse en la excepción.

9) El derecho constitucional a la intimidad se constituye como un derecho que es inherente a los derechos de la personalidad del individuo, el cual se configura en el respeto por parte de los demás individuos de esa esfera privada del hombre que le otorga la legitimidad para demandar la protección de ese ámbito privado. Ciertamente, los datos económicos en relación con una persona puede afectar su derecho a la intimidad constitucionalmente reconocido, pero tales datos económicos

forman parte de la esfera menos protegida de este derecho a la intimidad pudiendo ser investigado por la autoridad competente.

10) La obligación de suministrar datos, informes o antecedentes no surte efecto cuando se encuentren amparados por el secreto estadístico. Estos datos para que sean considerados como estadísticos han de reunir los requisitos siguientes:

- a) Que la Administración requiera datos a los particulares;
- b) Que dichos datos tengan como fin la formación de estadísticas;
- c) Que estas estadísticas sean ordenadas por la autoridad competente y,
- d) Que la estadística a elaborar sea de interés público.

11) El secreto del protocolo notarial frente a la Administración tributaria se encuentra referido a los instrumentos públicos. Se trata de respetar el contenido de los protocolos reservados relativos a cuestiones de filiación, testamentarias y matrimoniales, dejando a salvo lo relativo al régimen económico de la sociedad conyugal.

12) Con relación al secreto de las diligencias sumariales, diremos que los Juzgados y Tribunales se encuentran en la obligación de proporcionar información a la Administración tributaria, bien sea con carácter general o bien a requerimiento individualizado por parte de la Administración, pero esta información tiene como límite el secreto del contenido de las diligencias sumariales. En consecuencia, la Administración no puede requerir información a los juzgados y tribunales, ni estos están en la obligación de proporcionar ninguna información que tenga que ver con el contenido de las mencionadas diligencias sumariales.

CONCLUSIONES GENERALES

I. Desde el punto de vista impositivo, los hechos impositivos ocurren la mayoría de las veces en la esfera privada del contribuyente, sin que lleguen de manera inmediata y directa al conocimiento de las autoridades fiscales. Esto hace necesario el establecimiento y exigencia a los administrados del cumplimiento de una serie de deberes de colaboración y cooperación en los procedimientos de gestión, inspección y recaudación llevados a cabo por la Administración tributaria, con el fin de procurar a la misma el conocimiento de los distintos hechos impositivos, que de otro modo le resultaría difícil y, muchas veces imposible de conocer, para que pueda desempeñar con satisfacción el servicio encomendado por la ley.

Estos deberes de colaboración, a diferencia de la ilimitada relación general de sujeción del particular con los entes públicos, se encuentran subordinados a una serie de limitaciones impuestas por el mismo ordenamiento jurídico, lo que sin embargo no es óbice para que el Estado pueda lograr la consecución de sus fines, ya que el mismo representa un interés colectivo, de donde se infiere la existencia del deber de colaboración a cargo no sólo del sujeto pasivo de la obligación tributaria, sino también de terceros sujetos.

II. La declaración tributaria, las declaraciones-liquidaciones, la retención tributaria, la aportación de justificantes, el facilitar la práctica de las funciones de investigación y comprobación, así como el deber de proporcionar datos, informes y antecedentes con relevancia fiscal a la Administración tributaria, bien por el sujeto pasivo, bien sea por parte de los demás sujetos ajenos a la obligación tributaria principal, constituyen algunas de las diversas formas en que se puede manifestar la colaboración llevada a cabo por los administrados.

III. Los deberes de colaboración pueden ser encuadrados dentro de los denominados deberes públicos de prestación, cuyo fundamento reside en la necesidad del ente público de contar con la información oportuna, basado en potestades de la Administración frente al individuo.

Hay que hacer notar que estos deberes de colaboración sin embargo, no persiguen como finalidad inmediata enriquecer el patrimonio de la Administración, ni tienen lugar en razón de un derecho de crédito a favor de ésta, sino que los mismos se basan en el ejercicio del poder que ostenta la Administración; con lo cual, se trata de auténticos deberes tributarios, esto es, de vínculos jurídicos impuestos a los particulares en el ejercicio de dicho poder, llevados a cabo a través de una ley que los contiene, o bien, mediante el ejercicio de diversas potestades administrativas que de acuerdo con la ley, los especifican y hacen nacer.

IV. En el ámbito tributario, al igual que en las obligaciones en materia civil – artículo 1.088 del Código Civil–, el objeto de toda obligación vendría a estar compuesto por las prestaciones que se han de llevar a cabo. Las mismas pueden consistir en un dar, un hacer, un no hacer o un soportar, correspondiendo en un dar para el caso de los deberes tributarios de tipo obligacional y en un hacer, un no hacer o un soportar para los demás casos en la que nos encontramos frente a los deberes tributarios propiamente dichos.

Se puede afirmar que con ocasión de la aplicación de los tributos por parte de la Administración tributaria, los administrados están llamados a cumplir para esta última, así como frente a otros administrados, un conjunto de prestaciones tributarias, que son objeto de obligaciones y deberes, los cuales constituyen una variada gama de relaciones y vínculos jurídicos, que no se agotan con el cumplimiento de la obligación tributaria propiamente dicha, los cuales se encuentran establecidos y regulados por las normas tributarias.

V. Los administrados, dada la relación de sujeción y pertenencia a los entes públicos, están llamados a cumplir una serie de deberes públicos de prestación, también denominados de colaboración. Los mismos son exigidos por la Administración dada su posición de supremacía así como en el ejercicio de potestades que le son propias, las que se encuentran señaladas en disposiciones normativas con rango de ley, que indican cuales son los derechos y deberes, así como la forma en que se han de cumplir, y que tienen como fin coadyuvar en las funciones encomendadas a la Administración en la gestión de los tributos.

El ordenamiento jurídico tributario, ha centrado fundamentalmente su interés en el sujeto realizador del hecho imponible –contribuyente– como generador de la obligación tributaria, no obstante, se ha de prestar atención a los otros presupuestos de hecho, que dan lugar a la existencia de deberes y obligaciones por parte de algunos sujetos, que si bien, pueden coincidir con el ejecutor del hecho imponible, también pueden referirse a otras personas, ya sean sujetos pasivos que en su carácter de sustitutos o responsables que han de cumplir la obligación tributaria principal, ya sean otros sujetos que nada tienen que ver con el cumplimiento de esta última obligación.

VI. Los deberes de información tributaria se pueden cumplir de conformidad con el artículo 111.2 de la L.G.T., "...bien con carácter general, bien a requerimiento individualizado de los órganos competentes de la Administración tributaria...". Si dicho cumplimiento se lleva a cabo por así establecerlo una norma jurídica, no nos

encontramos frente a un acto de ejecución, ya que no existe un acto administrativo previo que lo ordene, sin embargo, cuando la información tributaria se solicita a través de un requerimiento individualizado efectuado por la Administración tributaria para que se lleve a cabo el cumplimiento de estos deberes de información, estaríamos ante un acto de ejecución, dada la existencia previa de un acto administrativo que lo solicita.

Estos deberes de proporcionar información tributaria se configuran como instrumentos necesarios para la gestión tributaria, y los mismos recaen no sólo sobre los sujetos de la obligación tributaria material o principal sino que también alcanza a cualesquiera otro administrado ajeno a dicha relación.

VII. La Administración tributaria viene a cumplir la función de averiguar, indagar los supuestos de hecho que configuran el hecho imponible, el cual constituyen el presupuesto de la aplicación de las normas tributarias. Esta potestad de obtención de información tiene como contrapartida un deber general de información por parte de los administrados que se convierten en obligaciones concretas, a través de normas de carácter general o bien mediante actos administrativos individualizados llevados a cabo por la Administración tributaria. No obstante esta última puede llevar a cabo junto a las distintas formas de obtención de información antes señaladas una tercera forma de obtención con carácter individual, la que viene a estar dada por una parte, por la obtención directa sobre un tercero y por otra, por la obtención llevada a cabo con ocasión de actuaciones de inspección cerca de éste.

VIII. El aporte de datos, informes o antecedentes con trascendencia fiscal llevada a cabo por cualesquier persona sobre un tercero, no constituye una declaración tributaria propiamente dicha, ni esta persona tiene interés alguno en los resultados que se deriven de los procedimientos de comprobación o de liquidación que la Administración tributaria realice sobre el sujeto pasivo, dado que la información que ha hecho llegar a la Administración es en razón del cumplimiento de un deber que tiene de colaboración.

En la declaración tributaria, los datos aportados se refieren con carácter exclusivo al sujeto pasivo interesado en la misma, no obstante, puede que de manera incidental, de la información consignada se infiera algún dato que se encuentre relacionado con un tercero, pero siempre la declaración estará referida al administrado que realiza.

IX. Aún cuando los hechos no denunciados por parte de los administrados sean constitutivos de delito contra la Hacienda Pública, no se les podrá aplicar

sanción administrativa alguna, dado que la denuncia pública tiene carácter voluntario y el denunciante no tiene interés en el posible procedimiento administrativo que haya lugar por los datos aportados a través de la misma, ni podrá ser requerido para ampliar los extremos de ella.

X. La comunicación llevada a cabo por personas o Entidades del comienzo, modificación o, cese en el desarrollo de actividades empresariales o profesionales que ejecuten o vayan a ejecutarse en territorio español, no se ha de identificar con el deber de informar que tienen los terceros, si bien, el cumplimiento de tales deberes censales, viene a coadyuvar a la Administración en la posterior entrega de los datos, informes o antecedentes que sean necesarios mediante el ejercicio de la potestad de información de que es titular.

Los administrados a través de los deberes contables y registrales, al igual que los deberes de información tributaria sobre terceros, cumplen una función informativa. La misma tiene como finalidad, poner en conocimiento de la Administración tributaria datos o hechos con relevancia fiscal, sin que medie previo requerimiento, pero de no hacerlo, la Administración tributaria tiene la posibilidad de iniciar las actuaciones pertinentes con el fin de obtenerlos directamente.

XI. En el procedimiento de gestión, la Administración tributaria en ejercicio de su función inspectora y de comprobación, se ha de dirigir en primer lugar contra el sujeto pasivo, realizando sobre él la investigación que sea necesaria, y sólo cuando no consiga obtener del mismo sujeto pasivo los datos que requiere, se dirigirá a terceras personas con el fin de obtener de ellas la información que requiera, encontrándose estos últimos al margen del procedimiento de comprobación e investigación que se lleve contra el sujeto pasivo, y tal colaboración tendrá lugar de manera excepcional.

XII. A diferencia de lo que sucede en el cumplimiento de la obligación tributaria principal –pago del tributo–, en los deberes de colaboración, el cumplimiento de los mismos no persigue como fin el aporte de medios económicos a la Administración tributaria, ya que esta última por su parte no ejerce ningún derecho de crédito, cosa que sí ocurre con la obligación tributaria. Esta característica es aplicable al deber de información tributaria sobre terceros, dado que su finalidad no es otra que la de aportar los datos con trascendencia tributaria que se deducen de las relaciones económicas, profesionales o financieras con terceros, porque así se lo señala la ley o bien por exigírselo la Administración, sin que medie aporte económico alguno.

En caso de incumplimiento de los deberes de información tributaria, la reacción prevista por el Ordenamiento jurídico es exclusivamente de tipo sancionatorio, por la transgresión de un derecho objetivo cuyo titular es la Administración. A diferencia de lo que ocurre cuando la Administración tributaria se encuentra frente al incumplimiento de obligaciones tributarias, pues las mismas implican una lesión de intereses subjetivos de los cuales es titular la Administración, recayendo a cargo del deudor la obligación de resarcir y compensar los daños causados como consecuencia de la sanción impuesta, con lo cual, nos encontramos frente a una reacción del Ordenamiento jurídico de tipo indemnizatorio, sin perjuicio, claro está, de que a ella se añada una reacción de tipo sancionador.

XIII. Ley General Tributaria en su artículo 9.2 reconoce como normas supletorias en la aplicación de los tributos a *"las disposiciones generales del Derecho administrativo y los preceptos del Derecho común"*, encontrando en el Código civil en su artículo 1.107 que las obligaciones se han de regir en su cumplimiento por el principio de buena fe.

A la obligación tributaria le es aplicables el principio de buena fe propio de las obligaciones civiles, dado que tanto en una como en otra no hay diferencias en razón de su naturaleza, ya que las características propias de las obligaciones civiles se pueden emplear a las situaciones jurídicas pasivas derivadas de la realización del hecho imponible.

Aún cuando los deberes de información tributaria sobre terceros se diferencian sustancialmente de la obligación tributaria, ya que los primeros tienen como función el aportar datos, informes o antecedente con trascendencia tributaria y, en ésta última su fin es el de allegar a la Administración tributaria sumas de dinero, a mi modo de ver, la buena fe le es aplicable tanto a los deberes de información tributaria que han de llevar a cabo los particulares, así como a las potestades que ejerce la Administración, con lo cual el principio de buena fe afecta a la obligación tributaria y sus efectos también se extienden sobre las funciones encaminadas a dar efectividad a ésta última, como son el cumplimiento de los deberes de información tributaria sobre terceros.

Por su parte, los administrados han de tener en cuenta el principio de buena fe en la oportunidad de proporcionar los datos e informes requeridos por la Administración, en el sentido de que los mismos, sean datos veraces.

XIV. La Administración tributaria, en la oportunidad de ejercer la potestad de información tributaria sobre terceros, ha de tener en cuenta dirigirse primero al sujeto

pasivo de la obligación tributaria. Sólo si resulta infructuosa tal diligencia por negativa del mismo o porque aprecie mala fe, podrá exigir la información a otra persona en aplicación del principio de subsidiariedad que ha de regir tal potestad.

XV. El suministro de información tributaria por parte de terceros bien con carácter general, bien a requerimiento individualizado de la Administración no puede considerarse como una sanción indirecta, ya que el deber de colaboración llevado a cabo constituye en un momento dado un medio de comprobación y como tal debe ser asumido.

La colaboración que se les exija a las distintas personas naturales o jurídicas, públicas o privadas no tiene carácter sancionador. Ello no implica que en algunas ocasiones se pueda presentar el caso de que el hecho que determina la solicitud de información tributaria sobre terceros venga dada por la ocurrencia de una infracción administrativa como la contemplada en el artículo 38.8 del R.G.I.T., pero no se desprende de ésta disposición normativa que exista sanción alguna que pudiese afectar al sujeto pasivo de la obligación tributaria, ya que lo que contempla no es una sanción, sino una medida para obtener información de un tercero ajeno al sujeto pasivo del tributo, dado el carácter subordinado de la potestad de información a otras facultades y deberes tributarios como son la comprobación, la recaudación en vía ejecutiva, o el deber de usar el número de información fiscal, entre otros.

XVI. De la redacción dada al artículo 31, apartado 1º y 3º de la C.E. cuando señala que, "*1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos...3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley*", se deriva una situación de sujeción jurídica pasiva de colaboración de las personas, de someterse a las solicitudes de información tributaria sobre terceros, la cual puede ser requerida a título individual o bien, a través de disposiciones jurídicas que las establezcan con carácter general. En ambos casos nos encontraríamos frente a prestaciones personales a que se refiere el apartado 3º antes señalado, que persigue en última instancia esa manifestación del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con el apartado 1º de la C.E.

Los deberes de colaboración tributaria en general y los de información tributaria sobre terceros en particular, son deberes públicos administrativos de prestación. Son prestaciones que tienen su fundamento en nexos jurídicos que vinculan al individuo de forma coactiva con el Estado dada la relación de sujeción con éste último, por la pertenencia a los entes públicos que los solicitan e impuestas por éstos a través de un acto de autoridad. El Estado en ejercicio del poder de imperio establece el

cumplimiento de prestaciones a los sujetos obligados frente a la Administración tributaria; las mismas consisten en facilitar datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria.

XVII. Estas prestaciones son exigidas por la Administración tributaria no en ejercicio de un derecho de crédito, sino de una potestad como es, la potestad de información, la cual requiere en un momento dado, una actividad intelectual conducente a la organización y procura de medios para el efectivo cumplimiento de las mismas, con resultados mucho más gravosos que la propia obligación principal, establecida mediante ley previa y ejecutada por la Administración para el logro de sus fines.

XVIII. Dado el carácter de ingreso público que tienen los tributos, el sujeto activo en la aplicación de los mismos se encuentra conformado por aquellos entes públicos, dentro de los cuales tenemos al Estado, las Comunidades Autónoma, Corporaciones Locales y demás Administraciones menores indicadas en la ley reguladora de los mismos, sobre quienes recae el desarrollo de los procedimientos tendentes a la aplicación de los tributos, llevadas a cabo a través de los órganos inspectores y de recaudación que integran la Administración tributaria.

XIX. En vista de la masificación de las autoliquidaciones realizadas por los contribuyentes, ha operado en la Administración tributaria un aumento en las potestades tributarias a cargo de sus órganos, con lo cual, ha llevado a cabo una expansión de dichas potestades tributarias de requerimiento y obtención de información de datos con trascendencia tributaria, ya que es sobre los particulares donde recae la responsabilidad del correcto cumplimiento de los tributos en el ámbito estatal. Este aumento de potestades ha recaído no sólo con relación a los órganos inspectores, –a través de la Unidad Central de Información, y secciones de información en las Dependencias de Inspección de las Delegaciones de Hacienda–, sino también en los órganos de recaudación en vía ejecutiva, –a través de las unidades de recaudación–. Además se ha hecho extensivo igualmente a los órganos de gestión propiamente dichos.

XX. Las Comunidades Autónomas a través de sus órganos competentes llevan a cabo la gestión, liquidación, recaudación e inspección tanto de los tributos propios como de los tributos cedidos por el Estado, pudiendo hacerlos sobre estos últimos siempre que cuenten con la delegación respectiva, contando en ambos casos con plenas atribuciones para su organización y ejecución.

De la afirmación anterior se deriva que dichas Comunidades Autónomas, en ejercicio de sus competencias inspectoras y recaudatorias puedan llevar a término la obtención de información tributaria sobre terceros de datos relevantes para la gestión de los tributos, trátase bien de tributos propios como de tributos cedidos. Sin embargo, cuando las Comunidades Autónomas necesiten realizar actuaciones de comprobación e investigación tributaria fuera de su territorio, han de solicitar que dichas actuaciones se lleven a cabo por los órganos de la Inspección de los Tributos del Estado.

XXI. Corresponde tanto a la Comunidad Foral de Navarra como a la Comunidad Autónoma del País Vasco realizar a través de los órganos forales de la Inspección de los Tributos, la inspección de los sujetos pasivos que tengan la obligación de tributar en éstas Comunidades. La inspección se efectuará sobre todos aquellos sujetos pasivos cuyo domicilio fiscal se encuentren en sus respectivos territorios, sin perjuicio de la colaboración de la Administración del Estado, salvo que realicen en el territorio común operaciones que sean iguales o superiores al 75 por 100 de sus operaciones totales, siendo competente la Administración del Estado, sin perjuicio de la colaboración que dichas Administraciones Forales deban prestar.

Cabe concluir que tanto la Comunidad Foral de Navarra como la Comunidad Autónoma del País Vasco son competentes para llevar a cabo la obtención de información tributaria sobre todos aquellos sujetos que se encuentren en los supuestos señalados con anterioridad, sin que se puedan desarrollar dichas actuaciones que tengan lugar fuera del ámbito de su territorio.

XXII. Los deberes de información tributaria sobre terceros corresponden a cargo de toda persona natural o jurídica, pública o privada – entre los que tenemos a los retenedores, colegios profesionales, asociaciones, sociedades, Bancos y entidades de crédito, profesionales, Juzgados y Tribunales entre otros–, distinta al sujeto pasivo principal y esencial de la obligación tributaria, que vienen constreñidos a proporcionar a la Administración tributaria datos, informes o antecedentes, cuya trascendencia tributaria recae sobre otros sujetos distintos de él, y cuya regulación se encuentra contenida en las distintas leyes reguladoras de los tributos.

El retenedor sustituye a la persona obligada al pago, quedando él como sujeto pasivo de la obligación de ingresar lo adeudado a la Hacienda Pública. Tales supuestos se presentan cuando se sustrae una cuota parte de los sueldos y salarios que se paga a los trabajadores, por concepto del impuesto que gravan las rentas del trabajo; de las rentas del capital mobiliario; de los servicios profesionales, etc.,

quedando obligado a ingresar tales sumas al Tesoro Nacional. No obstante, si el retenedor no cumple con su función de retener e ingresar lo retenido al Tesoro, será la Administración tributaria la que se dirija en este caso contra el sujeto pasivo para que pague lo adeudado.

Por su parte, los colegios profesionales, asociaciones y sociedades, en virtud del deber que les impone el artículo 111.1 de la L.G.T., vienen obligados a informar y poner en conocimiento de la Administración tributaria los rendimientos que cobren por cuenta de sus colegiados, asociados y socios, de los honorarios profesionales o de otros derivados de la propiedad intelectual o industrial o de los de autor, dado que su función es propiamente la de intermediarios.

Los Bancos, Cajas de Ahorro, cooperativas de Crédito y cuantas personas físicas o jurídicas se dediquen al tráfico bancario o crediticio, que en razón de su actividad sean depositarias de dinero en efectivo o en cuentas, valores u otros bienes de deudores a la Administración en período ejecutivo, se encuentran plenamente sujetos al deber de información tributaria sobre terceros, de conformidad con lo estipulado en el artículo 111 de la Ley General Tributaria, en consecuencia, están obligadas a informar a los órganos y agentes de recaudación ejecutiva, así como llevar a cabo el cumplimiento en el ejercicio de sus funciones de los requerimientos que se les haga.

XXIII. Los funcionarios públicos, los profesionales oficiales, así como los demás profesionales, tienen la obligación de facilitar a la Administración tributaria la información de toda clase de datos, informes o antecedentes con relevancia fiscal, salvo las excepciones expresamente establecidas para los mismos relacionadas con el protocolo notarial, esto es, los instrumentos públicos y demás documentos referidos a las cuestiones matrimoniales, excepción hecha al régimen económico de la sociedad conyugal, así como también el secreto a que están llamados a guardar los defensores y asesores respecto de los datos confidenciales de sus clientes cuyo conocimiento derive de la prestación de sus servicios profesionales de asesoramiento y defensa.

El ejercicio de funciones públicas en general impone el cumplimiento de los deberes de información para con la Administración tributaria, en tal sentido vienen llamados a cumplir tales obligaciones los funcionarios y autoridades, jefes o encargados de oficinas tanto civiles como militares del Estado, los entes públicos territoriales, autónomos y sociedades estatales, Cámaras, corporaciones, colegios y asociaciones profesionales y en general todos los demás entes públicos. Igualmente

están llamados a prestar el apoyo, concurso, auxilio y protección para llevar a buen término la actuación de los agentes de la Administración tributaria en el ejercicio de sus funciones, así como también, llevar a cabo las advertencias, repercusiones y retenciones, documentales o pecuniarias en la participación que realizan en la gestión y exacción de los tributos.

XXIV. Con la excepción hecha de las diligencias sumariales, los juzgados y tribunales están llamados a facilitar a la Administración tributaria cuantos datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria tengan conocimiento, y que los mismos se desprendan de las distintas actuaciones judiciales de que conozcan en razón del ejercicio de dicha actividad.

XXV. La potestad de información tributaria sobre terceros en el Ordenamiento Jurídico español es de vieja data. Ya el Reglamento de Inspección aprobado por la Real Orden de 13 de julio de 1.926, permitía a los inspectores dirigirse a los funcionarios del sector público para llevar a cabo la obtención de datos sobre terceros. Con posterioridad diversas normas vinieron a establecer deberes de información referida a determinadas materias, pero no es sino hasta la Ley de 20 de diciembre de 1.952 cuando se estableció con carácter general la potestad de información tributaria sobre terceros, la que se encuentra en la actualidad plasmada en los artículos 111 y 112 de la Ley General Tributaria.

XXVI. El ejercicio de la potestad de obtención de información ha de cumplir con algunos requisitos, dentro de los cuales tenemos los siguientes:

- a) Los datos, informes o antecedentes que se quieran recabar han de tener trascendencia o relevancia desde el punto de vista fiscal;
- b) Que la obtención de los mismos de forma directa del sujeto pasivo sea inadmisibile, o bien resulte inoperante dicha actuación;
- c) Los datos, informes o antecedentes se han de encontrar en posesión del tercero requerido y,
- d) Que el sujeto pasivo no haya aportado ya la información en cumplimiento de sus deberes con la Administración.

XXVII. La Administración tributaria puede solicitar la información que crea pertinente, aún cuando el procedimiento inspector no se haya iniciado, siempre que la misma tenga relevancia fiscal actual y sea aplicable a una investigación. Trascendencia tributaria que del mismo modo cobra importancia en la obtención de datos referidos a los bienes del deudor, cuando los órganos de recaudación, una vez

dictada la providencia de embargo, necesite hacerse a ellos para su realización forzosa.

XXVIII. La Administración tributaria, dada la gran importancia que para ella tiene la información fiscal que aportan los administrados, ha de llevar a cabo una correcta y clara planificación en su obtención. Los planes de la inspección a corto, mediano y largo plazo han de tener una conexión entre sí, así como también han de apoyarse en los resultados de los planes efectuados con anterioridad, con el propósito de estructurar un sistema coherente que coadyuve en el logro de tal fin; el mismo ha de ser lo más adecuado para conseguir la efectividad en la obtención de información, en la consecución de esa racionalización que persigue la planificación inspectora.

Estos Planes de Inspección presentan ciertas características:

- a) Vienen a ser instrucciones internas de coordinación y control de tareas;
- b) Señalan las políticas que se han de seguir para el logro de los objetivos trazados;
- c) Indican el trabajo a ejecutar;
- d) Señalan la oportunidad en la aplicación del mismo, a la persona o grupo de personas a quienes irá dirigida la actuación de la Inspección.

Lo anteriormente señalado comprende una sucesión de diligencias que están relacionadas entre sí como son entre otras, la Base de datos, Planificación, Investigación y Comprobación.

XXIX. La Administración Tributaria puede optar por distintas formas de manera discrecional para obtener los datos o antecedentes referidos a movimientos de cuentas u operaciones bancarias, dentro de los cuales tenemos los siguientes:

- a) Que la persona o Entidad aporte la información objeto del requerimiento mediante la correspondiente certificación;
- b) Personándose en la oficina, despacho o domicilio de los mismos para examinar directamente los documentos que sean necesarios.

Las actuaciones que se desarrollen de manera inmediata y sin requerimiento previo, deben ir dirigidas a examinar aquellos documentos que en todo caso han de estar a disposición de la Inspección.

XXX. La Inspección de los Tributos dirigirá requerimientos individualizados, esto es destinados a una persona concreta y determinada para que aporte datos o antecedentes sobre terceros que tenga en su poder, pero esta concreción no significa que no pueda estar dirigido el requerimiento para que facilite datos, informes o antecedentes sobre una pluralidad de personas o entidades con las que el

requerido ha mantenido relaciones económicas, profesionales o financieras y que haya que suministrar a la Administración.

XXXI. El sujeto pasivo sobre quien se proyecta la trascendencia fiscal de los datos requeridos a otra persona, no está legitimado para impugnar el requerimiento, lo que sí puede hacerlo el sujeto requerido. No obstante, los tribunales se muestran reticentes a acordar la suspensión cuando el requerido alega, que el cumplimiento del acto administrativo de requerimiento de suministro de información le cause un perjuicio irreparable, sin embargo, hay que hacer notar que frente al alegato de causar un daño irreparable al sujeto requerido, se opone el interés general, cuando existan sospechas de estar frente a un fraude tributario, imponiéndose el interés público general frente al interés particular del sujeto requerido.

XXXII. En principio, los órganos de la Inspección pueden solicitar información a las entidades bancaria y crediticias, no obstante, cuando la Inspección de los Tributos en sus actuaciones de obtención de información persigan el conocimiento de los movimientos de las cuentas u operaciones bancarias que los obligados tributarios tengan en dichas Entidades, se requerirá la autorización previa del órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, lo que viene a constituir un límite a las actuaciones de la potestad de información tributaria que tiene la Administración.

XXXIII. En el procedimiento recaudador, el deber de información deberá cumplirse en el mismo momento de la presentación del requerimiento, esto es, se ha de aportar directamente. Dicho requerimiento se puede proponer sin que lo autorice el Director del Departamento de Recaudación, salvo si se trata de requerimientos dirigidos a la obtención de información referida a movimientos de cuentas bancarias, que tendrán que ser autorizadas por el Director del Departamento de Recaudación o, por el Delegado de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, con lo cual, lo que se busca es una mayor rapidez y agilidad en el procedimiento de obtención de información en vía de apremio, ya que lo importante es poder dar con los bienes del deudor y asegurarlos para su debida realización.

XXXIV. Las infracciones cometidas en razón de la violación de un derecho subjetivo de crédito cuyo titular es la Administración tributaria, conllevan una respuesta del ordenamiento jurídico tributario que puede consistir en la condena del sujeto infractor para que efectúe el debido resarcimiento del daño causado, o bien, en la aplicación de una sanción con carácter represivo.

Desde el punto de vista formal, las infracciones y sanciones tributarias son conocidas por la Administración, la que está llamada a aplicar directamente las sanciones correspondientes; mientras que las figuras penales, corresponde la competencia para juzgarlas exclusivamente a los Tribunales judiciales. Por tanto, el criterio de distinción desde el punto de vista formal lo constituye el órgano que conoce y aplica tales infracciones y sanciones.

Las infracciones y sanciones tributarias constituyen ilícitos de naturaleza análogas a las infracciones y sanciones penales, ya que en ambos casos el legislador califica de igual forma la conducta ilícita, haciéndola merecedora de una medida represiva, cuyo fin es el castigo y la intimidación.

XXXV. El incumplimiento de los deberes de información tributaria sobre terceros contemplados en los artículos 111 y 112 de la Ley General Tributaria da lugar a la comisión de infracciones simples. No obstante, la misma L.G.T. al tratar el tema de las sanciones establece por vía indirecta determinados tipos específicos de infracciones simples en las que resalta un reforzamiento de la sanción aplicable, a las que Pérez Royo denomina "...infracciones simples cualificadas"⁵³⁰. Estas infracciones según la L.G.T. vendrían configuradas entre otras por:

- a) La omisión de presentación de datos;
- b) La resistencia, excusa o negativa a la actuación de la inspección o recaudación de los tributos relativa al examen directo de la información y,
- c) El suministro de información falsa, inexacta o incompleta.

XXXVI. La doctrina ha configurado una división tripartita de los hechos que puede constituir resistencia, negativa u obstrucción a las actuaciones de la Administración tributaria como generadoras de infracción tributaria. Las mismas vendrían dadas por los siguientes supuestos:

- a) Obstáculo, resistencia o negativa a las actuaciones de los órganos de Inspección o Recaudación llevadas a cabo cerca del obligado a cumplir los deberes de información;
- b) Obstrucción subsiguiente al requerimiento hecho al sujeto obligado de las actuaciones inspectoras y de recaudación cerca del mismo y,
- c) Resistencia, negativa u obstáculo a las actuaciones de comprobación por parte de la inspección y recaudación cerca del sujeto obligado, en relación con los datos e información aportada.

⁵³⁰ Pérez Royo, F.: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, ob. cit. pág. 346 y 347.

XXXVII. Las infracciones tributarias cometidas por el incumplimiento de los deberes de información tributaria sobre terceros, esto es, por la falta de presentación de los datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, serán sancionadas con multas pecuniarias por cada dato omitido, falseado o incompleto, considerándose que se comete una infracción por cada dato omitido o alterado.

En las infracciones simples, cuando la sanción pecuniaria supera cierta cuantía y los sujetos a quienes la Administración tributaria dirige los requerimientos de obtención de información constituyen un sector relevante en el tráfico jurídico o económico, se aplicarán sanciones accesorias adicionales a las multas pecuniarias.

XXXVIII. Las sanciones aplicables a las distintas infracciones que cometan los sujetos infractores están sujetas a un amplio margen de discrecionalidad por parte de quienes están llamados a imponerlas, no obstante, las mismas se pueden acotar tomando en cuenta los distintos criterio de graduación a que se refiere el artículo 82 de la L.G.T. y en el Real Decreto 1.930/1.998, de 11 de noviembre, que desarrolla el régimen sancionador tributario, el cual introduce unos criterios que orientan a los órganos administrativos en su actuación, lo que permitirá una mayor eficacia y la debida ponderación de la importancia de las conductas de mayor gravedad, evitando de este modo el automatismo en la aplicación de las sanciones y el respeto a los derechos y garantías de los contribuyentes.

XXXIX. La necesaria participación de los administrados en la gestión de los tributos mediante el cumplimiento de los deberes de información tributaria sobre terceros, bien con carácter general, bien a través de requerimientos individualizados, debe ir acompañadas de las correspondientes garantías por parte de la Administración, la que ha de fijar ciertos límites en su obtención, en respeto de los derechos que corresponder legítimamente a todo sujeto.

El respeto a los derechos y garantías de los contribuyentes a la hora de solicitar información sólo es viable si por una parte, se establece un conjunto bien definido y estructurado de límites a los deberes de información y, por otra, se tenga bien claro la utilización y regulación de la información obtenida, en donde los funcionarios que tienen acceso a dicha información respeten el secreto y mantenga el sigilo que de ellos se espera, haciendo uso de la misma para los fines que ha sido requerida, en razón de la importancia de los datos que llegan a su poder.

XL. El interés particular que tienen los contribuyentes a que se les respete y garantice sus derechos, mediante el establecimiento de límites a los deberes de información y al uso que de la misma se haga, no debe quedar relegado a un

segundo plano, al contraponerlo frente al interés general que conlleva la imposición tributaria para el logro de los fines del poder financiero. De modo que hay que buscar un punto de encuentro, sin que resulte una en detrimento de la otra, sino que ambos intereses han de preservarse, estableciendo por parte del poder financiero una serie de deberes de información para la plena consecución del interés público o general, pero manteniendo un sistema claro y preciso de límites que den garantía y precisión a tal deber.

Estos límites a la potestad de obtención de información de terceros pueden ser de dos tipos:

- a) Generales o intrínsecos: Los mismos vienen a ser aquellos que afectan directamente a la potestad de información, esto es, que se ha de tener en cuenta la proporcionalidad de los medio utilizados, el cumplimiento de ciertos requisitos para su ejercicio etc. y,
- b) Especiales o extrínsecos: Constituyen aquellos límites que afectan a determinados sujetos o datos, los cuales, se encuentran conformados por aquellos diferentes tipos de secretos que de conformidad con los artículos 111.4 y 5 de la L.G.T. y 37.5 y 6 del R.G.I.T. se tienen frente a la Hacienda Pública.

Los límites a la potestad de información tributaria sobre terceros pueden referirse propiamente a su ejercicio, ya que la información que se ha de aportar a la Administración tributaria debe ser específicamente de índole tributaria, quedando fuera de la misma todos aquellos datos, informes o antecedentes que tengan que ver con una realidad extraña a la materia fiscal, que no tienen relación con la investigación llevada a cabo por la Inspección en la consecución de la verdad en cuanto al hecho imponible.

XLI. El derecho constitucional a la inviolabilidad del domicilio, no se circunscribe sólo a las personas físicas, sino que es extensivo o predicable igualmente a las personas jurídicas.

De conformidad con lo señalado en la Ley General Tributaria y el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, el ingreso de la Inspección de los tributos a los efectos de llevar a cabo las actuaciones de comprobación e investigación en el domicilio particular de una persona física, será preciso contar bien con el consentimiento del interesado o la obtención del oportuno mandato judicial; en los demás supuestos sólo será necesario obtener la previa autorización escrita del Delegado o subdelegado de Hacienda, con lo cual, nos encontramos en este último supuesto con un relajamiento del principio constitucional de la inviolabilidad del

domicilio en lo que se refiere a las actuaciones inspectoras, ya que se ha de contar necesariamente con el consentimiento del interesado o con la respectiva resolución judicial.

XLII. La Constitución en su artículo 18.3 ampara el secreto de las comunicaciones. Este término viene a ser mucho más amplio que el estipulado en la Ley General Tributaria, cuando contempla en su artículo 111.4.a) "*el secreto del contenido de la correspondencia*" como límite a la obligación de colaborar con la Administración tributaria que tienen "*los funcionarios públicos, incluidos los profesionales oficiales*". Podemos decir que este precepto legal restringe el término contenido en la Constitución. Por su parte, el Reglamento General de la Inspección de los Tributos en su artículo 37.5.a), se ajusta más a la Constitución que la L.G.T., ya que este Reglamento reconoce como límites al deber de información el secreto del contenido de la correspondencia, así como en general el secreto de las comunicaciones, salvo resolución judicial.

XLIII La Ley General Tributaria y demás normativa concordante distingue los distintos profesionales sobre los que recae el deber de información tributaria. No obstante, reconoce en los mismos la existencia de cierta información que queda fuera, esto es, que no forma parte de aquellos datos que están obligados a aportar a la Administración tributaria, constituyendo por tanto secreto profesional.

Estos distintos profesionales vienen constituidos por:

- c) "*Los funcionarios públicos, incluidos los profesionales oficiales*" –artículo 111.4. L.G.T.–, que están obligados a suministrar todo tipo de información salvo, el secreto de la correspondencia, datos estadísticos y el secreto del protocolo notarial;
- d) Por una categoría que incluye a todos en general referida a los "*demás profesionales*", cuyo derecho a no revelar datos en razón del ejercicio de su actividad, queda limitado por una parte "*a los datos privados no patrimoniales...cuya revelación atente al honor o a la intimidad personal y familiar de las personas*", y por la otra, a aquellos datos confidenciales que conozcan en razón de la prestación de servicios de asesoramiento o defensa –artículo 111.5. L.G.T.–.

Esta exclusión del deber de información que tienen los profesionales antes mencionados, ya no alcanza a todo el ámbito de las relaciones entre profesional y cliente, en principio cubierto por el secreto profesional, sino tan sólo a determinados datos, con lo cual, esta exclusión de los profesionales del deber de colaboración en

razón del secreto profesional ha dejado de ser la regla para convertirse en la excepción.

XLIV. El derecho constitucional a la intimidad se constituye como un derecho que es inherente a los derechos de la personalidad del individuo, la cual se configura en el respeto por parte de los demás individuos de esa esfera privada del hombre que le otorgan la legitimidad para demandar la protección de ese ámbito privado, no obstante, los datos económicos en relación con una persona puede afectar su derecho a la intimidad constitucionalmente reconocido, pero tales datos económicos forman parte de la esfera menos protegida de este derecho a la intimidad pudiendo ser investigada por la autoridad competente.

XLV. La obligación de suministrar datos, informes o antecedentes no surte efecto cuando se encuentren amparados por alguna de las siguientes circunstancias:

1. El secreto estadístico. Estos datos para que sean considerados como estadísticos han de reunir ciertos requisitos, esto es:

- a) Que la Administración requiera datos a los particulares;
- b) Que dichos datos tengan como fin la formación de estadísticas;
- c) Que estas estadísticas sean ordenadas por la autoridad competente y,
- d) Que la estadística a elaborar sea de interés público.

2. El secreto del protocolo notarial frente a la Administración tributaria se encuentra referido en primer lugar a los instrumentos públicos, se trata de respetar el contenido de los protocolos reservados, relativos a cuestiones de filiación, testamentarias y matrimoniales, dejando a salvo lo relativo al régimen económico de la sociedad conyugal.

3. El secreto de las diligencias sumariales. Los Juzgados y Tribunales se encuentran en la obligación de proporcionar información a la Administración tributaria, bien sea con carácter general o bien a requerimiento individualizado por parte de la Administración, pero esta información tiene como límite, el secreto del contenido de las diligencias sumariales, en consecuencia, la Administración no puede requerir información a los juzgados y tribunales, ni estos están en la obligación de proporcionar ninguna información que tenga que ver con el contenido de las mencionadas diligencias sumariales.

XLVI La información tributaria sobre terceros se encuentra sometida a ciertos límites objetivos, los cuales vendrían a ser los siguientes:

- a) Aquel límite que viene dado en razón de que los datos, informes o antecedentes que se han de comunicar a la Administración tributaria deben

contar con el requisito de tener trascendencia tributaria, esto es, que los mismos tengan un significado importante desde el punto de vista fiscal.

- b) La información aportada por los sujetos llamados a cumplir el deber de información tributaria se ha de derivar de las relaciones económicas, profesionales o financieras que tengan con otras personas.

XLVII. La información que se solicita sobre terceras personas ha de contar con que la misma tenga relevancia fiscal, esto es, que pueda ser útil para la Administración, en el sentido de que los datos, informes o antecedentes requeridos serán susceptibles de tener consecuencias jurídicas, de forma directa. —cuando la información solicitada se refiera a hechos imponibles en la aplicación de los tributos — o, indirecta —que puede suministrar una información tendente, en una investigación, al descubrimiento de hechos ignorados por la Administración o a la determinación de bases total o parcialmente ocultadas por el contribuyente—, siendo suficiente que, razonablemente, pueda pensarse en la existencia de una obligación tributaria.

XLVIII. Cuando la Ley General Tributaria señala en su artículo 111.1 que los datos, informes o antecedentes con relevancia fiscal, sean todos aquellos que se desprendan de las relaciones económicas, profesionales o financieras, que tenga las personas naturales o jurídica, pública o privada con otros sujetos, establece desde mi punto de vista, un límite material a dicho deber de información, el cual vendría a ser oponible en la oportunidad en que la Administración lleve a cabo la potestad de obtención de información, bien con carácter general o de manera individual, en el sentido de que los datos se desprendan de esas relaciones y no de otra índole.

XLIX. A los deberes de información tributaria sobre terceros no les afecta la prescripción, dado que, del contenido del artículo 64.a) de la L.G.T., así como del artículo 24.a) de la L.D.G.C. se desprende que la prescripción se encuentra referida al derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, es decir, acota el objeto de la prescripción al derecho que tiene la Administración en orden a determinar y exigir el pago de la deuda tributaria. No obstante, hay que hacer notar que estos deberes de información tributaria sobre terceros se encuentran vinculados a una obligación tributaria principal a cargo del sujeto pasivo contribuyente, y por tanto, pueden encontrarse afectadas por la prescripción de esta última, pero no con respecto a cualesquier otra obligación no prescrita, en la que dicha información seguirá manteniendo relevancia fiscal.

L. El ejercicio por parte de la Administración de la potestad de obtención de información tributaria sobre terceros, puede llegar en un momento dado, y bajo ciertas circunstancias, provocar la interrupción de la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, la acción para exigir el pago, así como la acción para imponer sanciones tributarias. A tal efecto se han de cumplir conjuntamente dos requisitos:

- c) Que la Administración persiga como fin la comprobación y liquidación del impuesto y,
- d) Que dicha actividad cuente con el conocimiento formal del sujeto pasivo.

Con lo cual, a falta de uno de esos dos requisitos, no se puede hablar de interrupción de la prescripción por el ejercicio de la potestad de obtención de información tributaria sobre terceros.

En la mayoría de los casos, el sujeto pasivo no se entera de los requerimientos de información tributaria sobre terceros que realiza la Administración, por tanto, no operaría en su contra la interrupción de la prescripción que corre a su favor. En otros supuestos sí se produciría dicha interrupción, tal es el caso señalado en el artículo 38.7 del R.G.I.T., en donde las actuaciones administrativas en aras de obtener información sobre terceros, el sujeto pasivo tiene conocimiento de tales requerimientos, y los mismos se refieren a facilitar los movimientos de cuentas bancarias

LI. La Administración tributaria obtiene de los administrados cada vez una mayor cantidad de información. Este crecimiento plantea la necesidad de que la Administración haga un uso racional de la misma, en la utilización de ese volumen extraordinario de información.

La seguridad jurídica a que aspira todo ciudadano en general y el contribuyente en particular, demanda que en el uso posterior de la información por parte de la Administración tributaria se imponga el respeto de una serie de garantías reconocidas a los contribuyentes, las que se han de proyectar sobre la información obtenida, como un medio de defensa de los derechos de los contribuyentes, las cuales vendrían a estar constituidas fundamentalmente por:

- a) El secreto y sigilo del personal al servicio de la Hacienda Pública.
- b) Custodia de la información.
- c) La información debe ir destinada a servir a los fines tributarios para la cual se solicitó, teniendo en cuenta el alcance de la misma, así como sus excepciones.

- c) El ejercicio por parte de los propios sujetos interesados de la posibilidad de control de los datos que se encuentren en poder de la Administración tributaria.

LII. El régimen jurídico del deber de secreto y sigilo tiene por finalidad la protección jurídica de los asuntos que conozcan por razón de su cargo todas aquellas autoridades o funcionarios pertenecientes a la Administración tributaria en general, como a los Órganos o dependencias con competencia inspectoras en particular

Se incluyen por tanto dentro de los asuntos que la Administración tributaria conoce en razón de su cargo, los datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria en virtud del cumplimiento de los deberes de información tributaria sobre terceros, con lo cual, los mismos se encuentran amparados por el deber de secreto y sigilo que se proyecta sobre ellos, en donde el objeto de los deberes de información tributaria coincide con el ámbito material del deber de sigilo y secreto, el cual se ha de extender igualmente a todas aquellas situaciones personales y familiares que se obtengan o deduzcan de los mismos.

El artículo 113.1 de la L.G.T. en sus distintos literales señala una serie de excepciones al secreto y sigilo que han de tener en cuenta las autoridades y funcionarios, con lo cual se puede decir que este deber de secreto y sigilo no se encuentra formulado de manera absoluta, sino que admite excepciones cuando exista un interés superior que requiera la revelación de los datos, informes o antecedentes, de modo que, aunque se garantice el deber de sigilo y secreto, se debe considerar las reservas que vienen a legitimar la revelación de tales datos.

LIII. Todos los funcionarios al servicio de la Administración tributaria en general, están llamados a tomar las previsiones necesarias con el fin de evitar la sustracción de manera ilegal de la información y documentos contentivos de datos que se encuentren en sus dependencias. En tal sentido, adoptarán las medidas de índole técnica y organizativa que garanticen la seguridad de los datos, informes o antecedentes para evitar su alteración, pérdida, tratamiento o acceso no autorizado, cualquiera que sea su origen.

LIV. La Administración tributaria ha de utilizar los datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria obtenidos a los fines estrictamente de la aplicación de los tributos cuya gestión tenga encomendada. En consecuencia, estos datos tendrán el carácter de reservados, salvo que en aras de la colaboración que ha de existir entre la Administración del Estado y de las Comunidades Autónomas en

orden a la gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos, los mismos puedan ser intercambiados entre sí.

LV. Los datos, informes o antecedentes que se encuentren en poder de la Administración tributaria como consecuencia del cumplimiento de los deberes de información tributaria sobre terceros, requiere que sobre los mismos, el sujeto sobre quien versa dicha información pueda tener acceso y control, como garantía para asegurar sus propios derechos. Esta garantía a posteriori es de suma importancia, dado que en la mayoría de las veces, no se encuentra enterado de que esta reposa en manos de la Administración de Hacienda, lo que lleva a que se pueda controlar no sólo la difusión de la misma, sino su correcta utilización en aras de la verdad y exactitud.

SENTENCIAS Y RESOLUCIONES CITADAS

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

- Auto 257/1.985, de 17 de abril (Aranzadi, R.T.C. 1.985\257 Auto).
- Auto 642/1.986, de 23 de julio (Aranzadi, R.T.C. 1.986\642).
- Auto 877/1.987 (Aranzadi, RTC 1.987\877 Auto).
- Auto 129/1.990, de 26 de marzo (Aranzadi, R.T.C. 1.990\129 Auto).
- Sentencia del 8 de junio de 1.981 (Aranzadi, R.T.C. 1.981\18).
- Sentencia 73/1.982 (Aranzadi, R.T.C. 1.982\73).
- Sentencia 6/1.983, de 4 febrero (Aranzadi, R.T.C. 1983\6).
- Sentencia 110/1.984, de 26 de noviembre (Aranzadi, R.T.C. 1.984\110).
- Sentencia 137/1.985, de 17 de octubre (Aranzadi, R.T.C. 1.985\137).
- Sentencia 179/1.985, de 19 de diciembre (Aranzadi, R.T.C. 1.985\179).
- Sentencia 107/1.987 (Aranzadi, R.T.C. 1.987\107).
- Sentencia 141/1.988, de 12 de julio, (Aranzadi, R.T.C. 1.988\141).
- Sentencia 231/1.988 (Aranzadi, R.T.C. 1.988\231).
- Sentencia 76/1.990, de 26 de abril (Aranzadi, R.T.C. 1.990\76).
- Sentencia 197/1.991 (Aranzadi, R.T.C. 1.991\197).
- Sentencia 143/1.994 (Aranzadi, R.T.C. 1.994\143).
- Sentencia 185/1.995 (Aranzadi, R.T.C. 1.995\185).
- Sentencia 15/1.997 (Aranzadi, R.T.C. 1.997\15).
- Sentencia 30/1.999, de 8 de marzo (Aranzadi, R.T.C. 1.999\30).
- Sentencia 144/1.999, de 22 de julio (Aranzadi, R.T.C. 1.999\144).
- Sentencia 10/2.002, de 17 de enero (Aranzadi, R.T.C. 2.002\10),

TRIBUNAL SUPREMO

- Sentencia de 7 de abril de 1.972 (Aranzadi, R.J. 1.972\1.760).
- Sentencias de 2 de noviembre de 1.972 (Aranzadi, R.J. 1.972\4.305).
- Sentencia de 16 de junio de 1.980 (Aranzadi, R.J. 1.980\2.357).
- Sentencia de 18 de junio de 1.983.
- Sentencia de 29 julio 1983 (Aranzadi, R.J. 1.983\4.005).
- Sentencia de 4 de octubre de 1.983. (Aranzadi, R.J. 1.983\5.066).
- Sentencia de 16 de enero de 1.985 (Aranzadi, R.J. 1.985\217).
- Sentencia de 22 de enero de 1.985 (Aranzadi, R.J. 1.985\242).
- Sentencia de 24 de septiembre de 1.985 (Aranzadi, R.J. (1.985\4.205).
- Sentencia de 26 de marzo de 1.986 (Aranzadi, R.J. 1.986\1.160).
- Sentencia de 10 de mayo de 1.986 (Aranzadi, R.J. 1.986\2.362).

- Sentencia de 28 de mayo de 1.987 (Aranzadi, R.J. 1.987\4.561).
- Sentencia de 20 de noviembre de 1.989 (Aranzadi, R.J. 1.989\8.161).
- Sentencia de 30 de octubre de 1.996 (Aranzadi, RJ 1.996\8.608.)
- Sentencia de 5 de marzo de 1.997 (Aranzadi, R.J. 1.997\2.402).
- Sentencia de 16 de abril de 1.998 (Aranzadi, R.J. 1998\4520).
- Sentencia de 24 de julio de 1.999 (Aranzadi, R.J. 1.999\7.104).
- Sentencia de 6 de marzo de 2.000 (Aranzadi, R.J. 2.000\3.799).
- Sentencia de 3 de febrero de 2.001 (Aranzadi, R.J. 2.001\252).

AUDIENCIA NACIONAL

- Sentencia del 18 de junio de 1.983.
- Auto de 27 de diciembre de 1988.
- Auto de 23 de junio de 1.989, Revista *Gaceta Fiscal*, núm. 68, 1.989, pág. 59 y ss.
- Sentencia de 11 de mayo de 1.990. Revista *Carta Tributaria*, núm. 130, 1.991, pág. 115.
- Sentencia de 16 de mayo de 1.990, Revista *Carta Tributaria*, núm. 130, 1.991, pág. 116 y ss.
- Sentencia de 15 de noviembre de 1.990. Revista *Tribuna Fiscal*, núm. 5, 1.991, pág. 24 y ss.

TRIBUNAL ECONÓMICO—ADMINISTRATIVO CENTRAL

- Resolución de 23 de septiembre de 1.983.
- Resolución del 19 de octubre de 1988.
- Resolución de 23 de septiembre de 1987. Doctrina. Resoluciones del T.E.A.C., M.E.H., Madrid, septiembre-1.987.
- Resolución del 27 de septiembre de 1987.
- Resolución de 21 de octubre de 1.987.
- Resolución de 15 de noviembre de 1988 Doctrina. Resoluciones del T.E.A.C., Tomo I, M.E.H., Madrid, noviembre-1.988.
- Resolución de 18 de mayo de 1.989. Doctrina. Resoluciones del T.E.A.C., Tomo I, M.E.H., Madrid, Mayo-1.989.
- Resolución de 28 de septiembre de 1.989.
- Resolución de 20 de diciembre de 1.989, Revista *Carta Tributaria*, núm. 11, 1.989, pág. 71 y ss.
- Resolución de 28 de febrero de 1.990, Revista *Impuestos*, II/1.990, pág. 667 y ss.

- Resolución de 2 de julio de 1.991. Revista *Gaceta Fiscal*, núm. 93, 1.991, pág. 62 y 63.
- Resolución de 1º de abril de 1.992 (Aranzadi, J.T. 1.992\3).

AUDIENCIAS TERRITORIALES Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

- Sentencia de la Audiencia Territorial de Madrid, de 4 de diciembre de 1.987.
- Sentencia de la Audiencia Territorial de Barcelona de 5 de julio de 1.988. Revista *Gaceta Fiscal*, núm. 61, 1.988, pág. 65 y ss.
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, de 15 de marzo de 1.990, Revista *Carta Tributaria*, núm. 115, 1.990, pág. 99 y ss.
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de 7 de marzo de 1.991. Revista *Tribuna Fiscal*, núm. 9, 1.991, pág. 21.

REFERENCIAS LEGISLATIVAS CITADAS

REFERENCIAS LEGISLATIVAS

- Constitución Española, aprobada por las Cortes el 31 de octubre de 1.978, ratificada el 6 de diciembre y sancionada el 27 de diciembre (B.O.E. de 29-12-1.978, Aranzadi, R.C.L. 1.978\2.836).
- Código Civil
- Ley Orgánica 10/1.995, de 23 de noviembre, del Código Penal.
- Ley de Enjuiciamiento Criminal, promulgada por el Real Decreto de 14 de septiembre de 1.982
- Convención de salvaguardia de los derechos del hombre y de las libertades fundamentales, suscrita en Roma el 14 de noviembre de 1.950 y ratificada por España el 26 de septiembre de 1.979 (BOE 10-10-1.979, Aranzadi, R.C.L. 1.979\2.421).
- Ley Orgánica del Poder Judicial.

LEYES

- Ley del Notariado del 28 de mayo de 1.862 (B.O.E 29-5-1.862, Aranzadi, R.C.L. 1.938\201).
- Ley de 16 de diciembre de 1.940 (B.O.E. 16-12-1.940), de Reforma del Sistema Tributario (Aranzadi, R.C.L. 1.940\2.093).
- Ley de 31 de diciembre de 1.945 (B.O.E. 3-1-1.946), de creación, composición y funciones del Instituto Nacional de Estadística (Aranzadi, R.C.L. 1.946\29).
- Ley de 20 de diciembre de 1.952 (B.O.E. 24-12-1.952), de organización de la Inspección de los Tributos (Aranzadi, R.C.L. 1.952\1.775).
- Ley de 16 de diciembre de 1.954 (B.O.E. 17-12-1.954), reguladora de la Contribución General sobre la Renta (Aranzadi, R.C.L. 1.954\1.849)
- Ley 230/1.963, de 28 de diciembre (B.O.E. 31.12.1.963) de aprobación de la Ley General Tributaria (Aranzadi, R.C.L. 1.963\2.490), con las reformas introducidas por la Ley 10/1.985, de 26 de abril (B.O.E. 27-4-1.985), de modificación parcial de la Ley General Tributaria (Aranzadi, R.C.L. 1.985\968), así como por la Ley 25/1.995, de 20 de julio (B.O.E. 27-7-1.995), de modificación parcial de la Ley General Tributaria (Aranzadi, R.C.L. 1.995\2.178).
- Decreto Ley 2/1.975, de 7 de abril (B.O.E. 8-4-1.975), sobre medidas de política económica y social (Aranzadi, R.C.L. 1.975\681).
- Ley 50/1.977, de 14 de noviembre (B.O.E. 16-11-1.977), de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal (Aranzadi, R.C.L. 1.977\2.406)

- Ley Orgánica 8/1.980, de 22 de septiembre (B.O.E. 1-10-1.980), de Financiación de las Comunidades Autónomas (Aranzadi, R.C.L. 1.980\2.165), en la redacción dada por la Ley Orgánica 3/1.996, de 27 de diciembre.
- Ley 12/1.981, de 13 de mayo (B.O.E. 28-5-1.981), del Concierto Económico con el País Vasco (Aranzadi, R.C.L. 1.981\1.232)
- Ley Orgánica 1/1982, de 05 de mayo (B.O.E. 14-5-1.982), de protección civil del derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen (Aranzadi, R.C.L. 1.982\1.197).
- Ley 5/1.983, de 29 de junio (B.O.E. 30-6-1.983), de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria (Aranzadi, R.C.L. 1.983\1.369).
- Ley 9/1.983, de 13 de julio (B.O.E. 14-7-1.983), de presupuestos del Estado para el ejercicio 1.983 (Aranzadi, R.C.L. 1.983\1.502).
- Ley 7/1.985, de 2 de abril (B.O.E. 3-4-1.985), reguladora de las Bases del Régimen Local (Aranzadi, R.C.L. 1.985\799)
- Ley 14/1.985, de 29 de mayo (B.O.E. 30-5-1.985), que regula el régimen fiscal de activos financieros (Aranzadi, R.C.L. 1.985\1.238)
- Ley 21/1.986, de 23 de diciembre (B.O.E. 24-12-1.986), de Presupuestos Generales del Estado para 1.987 (Aranzadi, R.C.L. 1.986\3.833).
- Ley 29/1.987, de 18 de diciembre (B.O.E. 19-12-1.987), del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Aranzadi, R.C.L. 1.987\2.636).
- Ley 33/1.987, de 23 de diciembre (B.O.E. 24-12-1.987), por la que se aprobaron los Presupuestos Generales del Estado para 1988 (Aranzadi, R.C.L. 1.987\2.660)
- Ley 24/1.988 de 28 de julio (B.O.E. 29-7-1.988), sobre el Mercado de Valores (Aranzadi, R.C.L. 1.988\1.644).
- Ley 37/1.988, de 28 de diciembre (B.O.E. 29-12-1.988), de Presupuestos del Estado, los aprueba para 1.989 (Aranzadi, R.C.L. 1.988\2.595).
- Ley 39/1.988, de 28 de diciembre (B.O.E. 30-12-1988), de regulación de las Haciendas Locales (R.C.L. 1.988\2.607).
- Ley 12/1.989, de 9 de mayo (B.O.E. 11-5-1.989), de la Función Estadística Pública (Aranzadi, R.C.L. 1.989\1.051).
- Ley 27/1.990, de 26 de diciembre (B.O.E. 27-12-1.990, Aranzadi, R.C.L. 1.990\2.672), por la que se modificó el Concierto Económico con el País Vasco aprobado por la Ley 12/1.981, de 13 de mayo, (B.O.E.28-5-1.981, Aranzadi, R.C.L. 1.981\1.232)
- Ley 28/1.990, de 26 de diciembre (B.O.E. 27-12-1.990), por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (Aranzadi, R.C.L. 1.990\2.673).

- Ley 31/1.990, de 27 de diciembre (B.O.E. 28-12-1.990), de Presupuestos Generales del Estado para 1991 (Aranzadi, R.C.L. 1.990\2.687).
- Ley 31/1.991, de 30 de diciembre (B.O.E. 31-12-1.991) que aprueba los Presupuestos del Estado para 1.992 (Aranzadi, R.C.L. 1.991\3.025).
- Ley Orgánica 5/1.992, de 29 de octubre (B.O.E. 31-10-1.992), de Regulación del Tratamiento Automatizado de los Datos de Carácter Personal (Aranzadi, R.C.L. 1.992\2.347).
- Ley 30/1.992, de 26 de noviembre (B.O.E. 27-11-1.992), de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común – L.R.J.A.P.P.A.C.– (Aranzadi, R.C.L. 1.992\2.786).
- Ley 37/1.992, de 28 de diciembre (B.O.E. 29-12-1.992), del Impuesto Sobre el Valor Añadido (Aranzadi, R.C.L. 1.992\2.786).
- Ley 43/1995, de 27 de diciembre (B.O.E. 28-12-1.995), del Impuesto sobre Sociedades (Aranzadi R.C.L. 1.995\3.496), con las modificaciones introducidas por la Ley 13/2.000, de 28 de diciembre (B.O.E. 29-12-2.000) de Presupuestos del Estado, los aprueba para el año 2.001 (Aranzadi, R.C.L. 2.000\3.019).
- Ley 14/1.996, de 30 de diciembre (B.O.E. 31-12-1.996), de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias (R.C.L. 1.996\3.183).
- La Ley 38/1.997, de 4 de agosto (B.O.E. 5-8-1.997), de modificación del concierto económico con el País Vasco (Aranzadi, R.C.L. 1.997\1.985).
- Ley 1/1.998, de 26 de febrero (B.O.E. 27-2-1.998), de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (Aranzadi, R.C.L. 1.998\545).
- Ley 19/1.998, de 15 de junio (B.O.E. 16-6-1.998), de modificación del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (Aranzadi, R.C.L. 1.998\1.472).
- Ley 29/1.998, de 13 de julio (B.O.E. 14-7-1.998), reguladora de la Jurisdicción Contencioso–Administrativa (Aranzadi, R.C.L. 1.998\1.741).
- Ley 40/1.998, de 09 de diciembre (B.O.E. 10-12-1.998), del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Aranzadi, R.C.L. 1.998\2.866).
- Ley 50/1.998, de 30 de diciembre (B.O.E. 31-12-1.998), de Medidas fiscales, administrativas y del orden social (R.C.L. 1.998\3.063), de modificación de la Ley 39/1.988, de 28 de diciembre (B.O.E. 30-12-1.988), de regulación de las Haciendas Locales (R.C.L. 1.988\2.607).
- Ley Orgánica 15/1.999, de 13 de diciembre (B.O.E. 14-12-1.999), de Protección de Datos de Carácter Personal (Aranzadi, R.C.L. 1.999\3.058).

REALES DECRETOS

- Real Decreto de 30 de marzo de 1.926.
- Real Decreto–Ley de 11 de mayo de 1.926 que regulaba la Ordenación de la Contribución Industrial.
- Real Orden de 13 de julio de 1.926.
- Decreto de 28 de marzo de 1.941 (B.O.E. 16-4-1.941), que creó el Registro de Rentas y Patrimonio (Aranzadi, R.C.L. 1.941\721).
- Reglamento Notarial de 2 de junio de 1.944 (B.O.E. 7-7-1.944, Aranzadi, R.C.L. 1.945\57).
- Decreto del 2 de febrero de 1.948 (B.O.E. 25-3-1.948), que aprobó el Reglamento de la Ley 31-12-1.945 de creación, composición y funciones del Instituto Nacional de Estadística (Aranzadi, R.C.L. 1.948\349, R.C.L. 1.948\375).
- Decreto 1.113/1.960 de 19 de mayo (B.O.E. 15-6-1.960), por el que se aprueba la Ordenanza Postal (Aranzadi, R.C.L. 1.960\861).
- Decreto 315/1.964, de 7 de febrero (B.O.E. 15-2-1.964), que aprobó la Ley Articulada de Funcionarios Civiles del Estado (Aranzadi, R.C.L. 1.964\348).
- Reglamento General de Recaudación de 1.968 (Aranzadi, R.C.L. 1.968\2.261).
- Decreto 2.088/1.969, de 16 de agosto (B.O.E. 30-9-1.969), que aprobó el Reglamento sobre Régimen Disciplinario de los Funcionarios de la Administración Civil del Estado (Aranzadi, R.C.L. 1.969\1.770).
- Real Decreto Legislativo 2.795/1.980, de 12 de diciembre (B.O.E. 30-12-1.980, Aranzadi, R.C.L. 1.980\2.857), por el que se articula la Ley 39/1.980, de 5 de Julio (B.O.E. 24-7-1.980), de Bases sobre Procedimiento Económico–Administrativo (Aranzadi, R.C.L. 1.980\1.681).
- Real Decreto 2.384/1.981, de 3 de agosto (B.O.E. 24-10-1.981), de aprobación del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Aranzadi, R.C.L. 1.981\2.532), y modificado por Real Decreto 9/1.988, de 15 de enero (B.O.E. 16-1-1.988, Aranzadi, R.C.L. 1.988\79).
- Real Decreto 1.999/1.981 de 20 de agosto (B.O.E. 9-9-1.981), que aprobó el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico–Administrativas (Aranzadi, R.C.L. 1.981\2.126).
- Real Decreto 2.027/1.985, de 23 de octubre (B.O.E. 31-10-1.985), desarrolla la Ley 14/1.985, 29 de mayo, sobre régimen fiscal de determinados activos financieros (Aranzadi, R.C.L. 1.985\2.602).

- Real Decreto 2.631/1.985, de 18 de diciembre (B.O.E. 18-1-1.986), que aprueba el Procedimiento para Sancionar las Infracciones Tributarias (Aranzadi, R.C. L. 1.986\176).
- Real Decreto Legislativo 782/1.986, de 18 de abril (B.O.E. 22-4-1.986), por el que se aprueba el Texto refundido de las Disposiciones Legales vigentes en materia de Régimen Local (Aranzadi, R.C.L. 1.986\1.238)
- Real Decreto 939/1.986, de 25 de abril (B.O.E. 14-5-1.986), por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (Aranzadi, R.C.L. 1.986\1.537).
- Real Decreto 1.327/1.986, de 13 de junio (B.O.E. 2-7-1.986), sobre recaudación ejecutiva de los derechos económicos de la Hacienda pública (Aranzadi, R.C.L. 1.986\2.146).
- Real Decreto 2.529/1.986, de 5 de diciembre (B.O.E. 5-12-1986), por el que se regula la declaración anual de empresarios o profesionales sobre sus operaciones con terceras personas (Aranzadi, R.C.L. 1.986\3.727)
- Real Decreto 1.326/1.987, de 11 de septiembre (B.O.E. 29-10-1.987), del Procedimiento de aplicación de las Directivas comunitarias sobre intercambio de información tributaria (Aranzadi, R.C.L. 1.987\964).
- Real Decreto 1.550/1.987, de 18 de diciembre (B.O.E. 19-12-1.987), por el que se extiende a las Entidades públicas, el deber de declarar anualmente sus operaciones con terceras personas (Aranzadi, R.C.L. 1.987\2.640).
- Real Decreto Legislativo 1.091/1.988, de 23 de septiembre (B.O.E. 29-11-1.988), por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria (Aranzadi, R.C.L. 1.988\1.966).
- Real Decreto 338/1.990, de 9 de marzo (B.O.E. 14-3-1.990), por el que se regula la composición y forma de utilización del Número de Identificación Fiscal (Aranzadi, R.C.L. 1.990\576).
- Real Decreto 1.041/1.990, de 27 de julio (B.O.E. 18-8-1.990), por el cual se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios (Aranzadi, R.C.L. 1.990\1.719)
- Real Decreto 1.624/1.992, de 29 de diciembre (B.O.E. 32-12-1.992), por el cual se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y modifica el Real Decreto 1.041/1.990, de 27-7-1.990, que regula las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios (Aranzadi, R.C.L. 1.992\2.834).

- Real Decreto 1.684/1.990, de 20 de diciembre (B.O.E. 3-1-1.991), por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (Aranzadi, R.C.L. 1.991\6).
- Real Decreto Legislativo 1/1.993, de 24 de septiembre (B.O.E. 20-10-1.993), por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (Aranzadi, R.C.L. 1.992\2.849).
- Real Decreto 828/1.995, de 29 de mayo (B.O.E. 22-6-1.995), por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (Aranzadi, R.C.L. 1.995\1.816).
- Real Decreto 2.027/1.995, de 22 de diciembre (B.O.E. 27-12-1.995), que regula la declaración anual de operaciones con terceras personas (Aranzadi, R.C.L.1.995\3.478).
- Real Decreto 391/1.996, de 1º de marzo (B.O.E. 23-3-1.996), por el que se aprueba el Reglamento de Procedimientos en las Reclamaciones Económico– Administrativas –R.P.R.E.A.–, (Aranzadi, R.C.L. 1.996\1.072).
- Real Decreto 537/1.997, de 14 de abril (B.O.E. 24-4-1.997), por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto Sobre Sociedades (Aranzadi, R.C.L. 1.997\992).
- Real Decreto 1.930/1.998, de 11 de septiembre (B.O.E. 12-9-1.998), que desarrolla el régimen sancionador tributario (Aranzadi, R.C.L. 1.998\2.285).
- Real Decreto 214/1.999, de 5 de febrero (B.O.E. 9-2-1.999), que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Aranzadi, R.C.L. 1.999\368).
- Real Decreto 994/1.999, de 11 de junio (B.O.E. 25-6-1.999), que aprueba el reglamento de medidas de seguridad de los ficheros automatizados que contengan datos de carácter personal (Aranzadi, R.C.L. 1.999\1.678).
- Real Decreto Legislativo 2/2.000, de 16 de junio (B.O.E. 21-6-2.000) , por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas (Aranzadi, R.C.L. 2.000\1.380).
- Real Decreto 195/2.000, de 11 de febrero (B.O.E 26-2-2.000), que desarrolla el Reglamento de medidas de seguridad de los ficheros automatizados que contengan datos de carácter personal (Aranzadi, R.C.L. 2.000\544).

ORDENES

- Orden Circular de 17 de abril de 1.941 (B.O.E. 19-4-1.941), sobre cuentas corrientes, aplicación del artículo 62 de la Ley 16-12-1.940 (Aranzadi, R.C.L. 1.941\733).

- Orden Ministerial de fecha 16 de febrero de 1.942 (B.O.E. 28-2-1.942), de aclaración de la Orden Circular 17-4-1.941 (Aranzadi, R.C.L. 1.942\333).
- Orden ministerial de 16 de febrero de 1.951 (B.O.E. 23-2-1.951), sobre Impuestos del Timbre y Establecimientos bancarios (Aranzadi, R.C.L. 1.951\239).
- Orden Ministerial de 14 de enero de 1.978 (B.O.E 17-1-1.978), que regulaba la obligación de las Entidades de crédito de colaborar con la Administración Tributaria (Aranzadi, R.C.L. 1.978\78).
- Orden Ministerial de 11 de diciembre de 1979 (B.O.E. 29-12-1.979), que regula determinadas obligaciones de información (Aranzadi, R.C.L. 1.979\3.072).
- Orden Ministerial de 30 de julio de 1.982 (B.O.E. 10-7-1.982), que regula las limitaciones de acceso a la información contenida en las bases de datos fiscales (Aranzadi, R.C.L. 1.982\2.126),
- Orden de 26 de mayo de 1.986 (B.O.E. 30-5-1.986), que desarrolla el Reglamento General de la Inspección de los Tributos en el ámbito de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria (Aranzadi, R.C.L. 1.986\1.715).
- Orden de 17 de abril de 1.991 (B.O.E. 29-4-1.991), que desarrolla diversos artículos del Reglamento General de Recaudación (Aranzadi, R.C.L. 1.991\1.129).
- Orden de 25 de septiembre de 1.991 (B.O.E. 27-9-1.991, Aranzadi, R.C.L. 1.991\2.360) que aprueba que a partir del 1-1-1992 quedarán suprimidos: la Secretaría General de Hacienda y los Organismos autónomos adscritos a la misma, la Dirección General de Gestión Tributaria, la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, la Dirección General de Recaudación, la Dirección General de Aduanas e Impuestos Especiales, la Dirección General de Informática Tributaria y los órganos de la Administración Territorial de la Hacienda Pública. Fecha de la constitución efectiva de la A.E.A.T.
- Orden de 26 de diciembre de 1.991 (B.O.E. 28-12.1.991), sobre la estructura y competencia de la A.E.A.T. (Aranzadi, R.C.L. 1.991\3.020).
- Orden de 2 de Junio de 1.994 (B.O.E. 9-6-1.994), que desarrolla la estructura de la A.E.A.T. (Aranzadi, 1.994\1.608).
- Orden de 11 de mayo de 1.998 (B.O.E. 14-5-1.998), por el que se aprueba nuevos modelos de declaración censal de comienzo, modificación o cese de la actividad, que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios (Aranzadi, R.C.L. 1.998\1.205).
- Orden de 10 de diciembre de 1.998 (B.O.E. 22-12-1.998), que desarrolla determinados artículos del Reglamento General de recaudación, sobre competencias de los órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (Aranzadi, R.C.L. 1.998\2.559).

RESOLUCIONES

- Resolución de la Dirección General de Tributos de 24 de noviembre de 1.980 (B.O.E. 10-12-1.980, Aranzadi, R.C.L. 1.980\2.713), que aprobó los modelos correspondientes.
- Resolución de fecha 20 de febrero de 1.992 (B.O.E. 27-2-1.992) de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria sobre los órganos competentes para autorizar actuaciones de obtención de información en los casos previstos en el artículo 111.3 de la L.G.T. (Aranzadi, R.C.L. 1.992\458)
- Resolución emitida por la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 18 de septiembre de 1.992 (B.O.E. 30-9-1.992), sobre la estructura y atribución de competencias a los órganos de recaudación (Aranzadi, R.C.L. 1.992\2.098).
- Resolución emitida por la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de 6 de mayo de 1.999 (B.O.E. 3-6-1.999), que reestructura los órganos de recaudación y les atribuye competencias y fija las competencias en materia de aplazamientos de pago en función de la cuantía (Aranzadi, R.C.L. 1.999\1.475).
- Resolución de 23 de junio de 2.000 (B.O.E. 27-9-2.000), de Protección de Datos de Carácter Personal (Aranzadi, R.C.L. 2.000\2.185).

CIRCULARES

- Circular de la Dirección General de Inspección de fecha 17 de noviembre de 1.986.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AGUALLO AVILÉS, A.: "Algunas cuestiones polémicas del procedimiento inspector: un análisis jurisprudencial (I)", en *Revista Q.F.*, núm. 21, 1.994.
- AGULLÓ AGÜERO, A.: "Intercambio de información tributaria y derecho de la información (Notas sobre la incorporación al derecho interno de las Directivas comunitarias en materia de intercambio de información)", en *Revista Noticias/CEE*, núm. 46, nov. 1.988, pág. 47-51.
- AGUILAR FERNÁNDEZ-HONTORIA, J.: "La defensa de la intimidad como nuevo límite a las obligaciones de información tributaria", en *Revista de Derecho bancario y bursátil*, núm. 12, 1.983, pág. 829-847.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: "Comentarios al artículo 31 de la C.E. de 1.978", en *Comentarios a las Leyes políticas*, Edersa, Madrid, 1.986.
- "Suspensión versus aplazamiento de los actos tributarios", en *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero* núm. 2, 1.974.
- ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: "El Número de Identificación Fiscal y las obligaciones de información", en *Civitas, R.E.D.F.*, núm. 68, 1.990, pág.479-539.
- Información tributaria versus intimidad personal y secreto profesional*, tecnos, Madrid, 1.992.
- Sustitutos y retenedores en el ordenamiento tributario español*, I.E.F., Marcial Pons, Madrid, 1.992.
- Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, I.E.F., Marcial Pons, Madrid, 1.993.
- ALONSO GONZÁLEZ, L. M., ARAGONÉS BELTRÁN, E., ARIAS ABELLÁN, M. D., ESEVERRI MARTÍNEZ, E., SÁNCHEZ GALIANA, J.A. y SOPENA GIL, J.: *En la Reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995 de 20 de julio*, Ed. Cedecs, Barcelona, 1.995.
- ARSUAGA NAVASQUÉS, J. J.: "Nueva dimensión del deber de colaboración con la Administración tributaria", en *Revista G.F.*, núm. 14, 1.984, pág. 89-101.
- ARIAS VELASCO, J., y SARTORIO ALBALAT, S.: *Procedimientos Tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1.996.
- ARNAU ZOROA, F.: "Planes de la Inspección; selección de los sujetos pasivos-personas físicas", en *XXX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, I.E.F., Madrid, 1.984.
- BAEZA ALBENDEA, A., CARO CEBRIÁN, M. J. y CARO CEBRIÁN, A.: "Asistencia al contribuyente, secreto profesional y derecho a la intimidad en el ámbito tributario: nueva aportación (II)", en *Revista CaT. (Monografías)*, núm. 82, 1.988, pág. 1-23.
- BASANTA DE LA PEÑA, j.: "La banca y los deberes de información tributaria" en *Estudios sobre tributación bancaria*, dirigido por Martínez Lafuente, Civitas, Madrid, 1.985, pág. 198.
- BAYONA DE PERGORDO, J. J. y SOLER ROCH, M. T.: en *Derecho Financiero*, Vol. II, Librería Compás, Alicante, 1.987.

- BANACLOCHE PÉREZ, J.: "Algunas experiencias tributarias" en *Revista Impuestos II*, Edilex, Madrid, 1.996, pág. 1.411-1.420.
- BATLLE SALES, G.: "El secreto de los libros de contabilidad y el secreto bancario. Dos manifestaciones del derecho a la intimidad privada" en *Revista General de Legislación y Jurisprudencia*, núm. 1, 1.975, pág. 5-44.
- BERLIRI, A.: *Principios de Derecho Financiero*, vol. II, traducido y anotado por Narciso Amorós Rica y Eusebio González García, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1.971.
- BIZCARRONDO IBAÑEZ, A.: "La planificación inspectora y las opciones de los constituyentes", en *Revista Gaceta Fiscal*, n.º. 17, 1.984.
- BORREGO, N.: en *El proceso económico-administrativo de suspensión en el Derecho español*, I.E.F., Madrid, 1.975.
- BRUFAU PRATS, J.: *Teoría fundamenta del derecho*, techos, Madrid, 1.990.
- CABRA DE LUNA, J. M.: "Derecho a la intimidad y funciones investigadoras de la Inspección Financiera y Tributaria", en *Revista Impuestos I*, Edilex, Madrid, 1.985, pág. 957-972.
- CASTROMIL, F.: "Los deberes de información tributaria en el ámbito financiero", en *Revista Carta Tributaria. Monografías*, núm. 20, Madrid, 1.986, pág. 1-11.
- CASADO OLLERO, G.: "La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el fisco", en *Revista H.P.E.*, núm. 68, 1.981, pág. 151-170.
- "Esquemas conceptuales y dogmáticos del Derecho tributario: evolución y estado actual", en *Estudios de Derecho y Hacienda*, M.E.H., Madrid, 1.987.
- CASADO OLLERO, G.; FALCÓN y TELLA, R.; LOZANO SERRANO, C. y SIMÓN ACOSTA, E.: *Cuestiones tributarias prácticas*, 2º ED., La Ley, Madrid, 1.990.
- CAZORLA PRIETO, L. M.: *El secreto bancario*, I.E.F., Madrid, 1.978.
- CERVERA TORREJÓN, F.: "El secreto bancario desde la perspectiva del derecho tributario", en *Revista C.T.*, núm. 15, 1.975, pág. 49-64.
- CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: "Algunas observaciones sobre el secreto bancario en el Ordenamiento financiero español", en *Civitas R.E.D.F.*, núm. 15-16, 1.977, pág. 859-872.
- Informe sobre el proyecto de represión del fraude fiscal*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1.984.
- CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: "La declaración tributaria", en *R. D. F. H. P.*, núm. 52, 1.963, pág. 1.025-1.047.
- CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. y MARTÍN DELGADO, J. M.: en *Ordenamiento Tributario español*, 3º ed., Civitas, Madrid, 1.977.

- CORTÉS MARTÍNEZ, J. A.: "Organización y medios de la Administración tributaria", en *Política y Administración en las reformas tributarias*, Asamblea del C.I.A.T., I.E.F., Madrid, 1.986.
- COLLADO YURRITA, M. A.: "Las inspecciones tributarias y las situaciones jurídicas del contribuyente en el Derecho italiano: Un apunte", en *Civitas R.E.D.F.*, núm. 54, 1.987, pág. 205-214.
- CRUZ AMORÓS, M.: "Colaboración de las entidades financieras en la gestión tributaria", en *R.D.F.H.P.*, núm. 137, 1.978.
- "Las infracciones en la L.G.T.", en *Revista C.T.*, núm. 50, 1.984.
- CUBILLO VALVERDE, C.: "La colaboración de los administrados en la gestión tributaria" en *XII Semanas de estudios de Derecho Financiero*, I.E.F., Madrid, 1.965, pág. 569-579.
- CHECA GONZÁLEZ, C.: *Reclamaciones y recursos tributarios*, Aranzadi, Pamplona, 1.997.
- CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I.: "El derecho a la intimidad como límite a las funciones investigadoras de la Administración tributaria", en *Revista Impuestos II*, Edilex, Madrid, 1.988, pág. 732-745.
- DE LUIS, F.: "El deber de colaboración tributaria de las empresas crediticias", en *Revista C.T.*, núm. 24, 1.978, pág. 121-130.
- DELGADO PACHECO, A.: "Derechos, deberes y facultades del personal inspector en el desarrollo de sus actuaciones", en *Revista Impuestos II*/1.986, pag. 211-231.
- "Las circunstancias excluyentes de responsabilidad derivadas en las infracciones tributarias", en *Revista Gaceta Fiscal*, núm. 36, 1.986, pág. 89 y ss.
- "Las obligaciones de información a la Hacienda pública en los mercados financieros" en "La fiscalidad en las operaciones y mercados financieros", en *Papeles de Economía Española*, núm. 32, 1.990.
- DEL PASO BENGÓA, J. M. y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C.: *Derechos y Garantías del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998*, CISS, Valencia, 1.998.
- DIVÍ TORNS, M. T.: *El concepto de empresario en el Impuesto sobre Actividades Económicas*, Tesis doctoral inédita, Barcelona, 1.999.
- ESCRIBANO LÓPEZ, F.: *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*, Civitas, Madrid, 1.988.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: "Las posiciones subjetivas derivadas de la aplicación del tributo", *Estudios de Derecho y Hacienda II*, (homenaje a Cesar Albiñana García-Quintana), M.E.H., Madrid, 1.987.
- "IRPF: se amplían las competencias de las oficinas liquidadoras", en *Carta Tributaria*, núm. 79 (Monografía), 1.988.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E. y LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Temas prácticos de Derecho Financiero. Parte General*, 3º ed., Editorial Comares, Granada, 1.997.

FAJARDO GARCÍA, G.: "Fundamentación y protección constitucional del secreto bancario", en *Revista de derecho bancario y bursátil*, núm. 39, 1.990, pág. 571-623.

FALCÓN Y TELLA, R.: *Análisis crítico de jurisprudencia en materia de prescripción de las infracciones y sanciones tributarias*, I.E.F., Madrid, 1.990.

–"Un principio fundamental del Derecho tributario: la reserva de ley", núm. 104, 1.999, pág. 707-721.

FERNÁNDEZ BRIONES, L. M.: "Información para la inspección, problemas actuales", en *Revista Crónica Tributaria*, nº. 42, 1.982.

–"Planificación y organización de la toma de datos para las actuaciones inspectoras", en *XXX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, I.E.F., Madrid, 1.984.

FERNÁNDEZ CUEVAS, A.: "El deber de secreto profesional y la denuncia pública en materia tributaria", en *R.D.F.H.P.*, núm. 165, 1.983.

–*Comentarios a las leyes tributarias y financiera*, Tomo II-A, Edersa, Madrid, 1.985.

FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J.: "Las autoliquidaciones en la imposición local", en *La Gestión Tributaria de la Hacienda Local*, colección Temas de administración local, núm. 40, Granada, 1.990, pág. 335-354.

–*Las cotizaciones a la Seguridad Social*, análisis jurídico tributario, Marcial Pons, Madrid, 1.996.

–*Implicaciones del principio constitucional de legalidad tributaria en el ámbito procedimental del tributo*, Estudios de Derecho Publico, Tecnos, Madrid, 1.996.

FERREIRO LAPATZA, J. J.: en prologo al libro de Alonso González, L. M.: *Sustitutos y retenedores en el ordenamiento tributario español*, I.E.F., Marcial Pons, Madrid, 1.992.

–*Curso de Derecho Financiero español*, 20º ed., Marcial Pons, Madrid, 1.998.

– *Curso de Derecho Financiero español*, vol. I y II, 22º ed., Marcial Pons, Madrid, 2.000.

FERNÁNDEZ VILLAFÁÑE, F.: "Organización de la Inspección tributaria en España", en *Revista Trimestre Fiscal*, núm. 19, año 4º., 1.983.

GARRIGUES, J.: *Contratos bancarios*, 2º ed., Imprenta Aguirre, Madrid, 1975.

GARRIDO FALLA, F.: "El negocio jurídico del particular en el Derecho Administrativo", en *R. A. P.*, núm. 1, 1.950, pág. 117 y ss.

GARCÍA-ROMEU FLETA, J. E.: "Secreto bancario y colaboración en la gestión tributaria", en *Medidas urgentes de reforma fiscal*, vol. I, I.E.F., Madrid, 1.977.

- GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E.: "Las liquidaciones paralelas" en *Revista Impuestos*, nº 2, 1985, pág. 294 y ss.
- GODEN MIRANDA, M.: "El secreto postal y la inspección tributaria", en *C.T.*, núm. 38, 1.981, pág. 191-194.
- GONZÁLEZ PÉREZ, J.: "La Constitución y la modificación parcial de la Ley General Tributaria", en *Revista G.F.*, núm. 25, 1.985, pág. 95-102.
- "La suspensión de ejecución del acto objeto de recurso contencioso-administrativo", en *R.E.D.A.*, nº. 5, 1.975, pág. 248-255.
- GUIO MONTERO, F.: *El contribuyente ante la Inspección de Hacienda*, lex nova, Valladolid, 1.985.
- "La visita de inspección (I)", en *Revista Carta Tributaria. Monografías*, nº. 67, 1.988, págs. 1-10.
- "La visita de Inspección (II)", en *Revista Carta Tributaria. Monografías*, nº. 69, 1.988, págs. 1-14.
- GORJÓN PALENZUELA, F.: "Método bayesano de Inspección por muestreo de la declaración del I.R.P.F.", en *Revista H.P.E.*, nº. 70, 1.981.
- HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F.: "Una contribución al estudio de los deberes tributarios", en *Civitas R.E.D.F.*, núme 69, 1.991, pág. 5-29.
- HERRERA MOLINA, P. M.: *La potestad de información tributaria sobre terceros*, ED. La Ley, Madrid, 1.993.
- HINOJOSA TORRALVO, J. J.: *Los Créditos de Impuesto en el Sistema Tributario Español*, Cedecs, Barcelona, 1.995.
- HURTADO GONZÁLEZ, J. F.: "Límites temporales a la potestad de obtención de información tributaria sobre terceros", en *R.E.D.F.*, núm. 103, 1.999, Madrid, pág. 491-517.
- JAMES, B.H.: "Sistema de información para las organizaciones tributarias y para la administración", en XV Asamblea del C.I.A.T., México, 1.981, Tema VI.
- JACOBO Y BURGUILLO, J. M.: *La información tributaria en España*, Ministerio de Economía y Hacienda, Secretaría General Técnica, Madrid, 1.987.
- JUAN LOZANO, A. M.: *La interrupción de la prescripción tributaria*, Tecnos, Madrid, 1.993.
- KARENZ, K.: *Derecho justo. Fundamentos de ética jurídica*, traducción de Diez Picazo, L., Civitas, Madrid, 1.985.
- KRUSE, H. W.: *Derecho Tributario (Parte General)*, trad. cast. de Perfecto Yebra Martul-Ortega y Miguel Izquierdo Macías-Picavea, EDERSA, Madrid, 1.978.
- LASARTE ALVAREZ, J.: "La fiscalización tributaria. Resumen de la XIV Asamblea del Centro Interamericano de Administradores Tributarios", en *Revista C.T.*, nº 34, 1.980.

- LAGO MONTERO, J. M.: *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1.998.
- LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: "Nueva regulación de la denuncia pública", en *Revista Impuestos* I/1.988, pág. 51-59.
- Los deberes de información tributaria*, I.E.F., Marcial Pons, Madrid, 1.992.
- La información en poder de la Hacienda Pública: obtención y control*, Edersa, Madrid, 2.000.
- LOSANO SERRANO, C.: *Aplazamiento y fraccionamiento de los ingresos tributarios*, ed., Aranzadi, Pamplona, 1.997.
- MAGRANER MORENO, F. *Tributación de abogados y procuradores*, 2º ed., Ciss, Valencia, 1.998.
- MARTÍN CÁCERES, A. F.: *La prescripción del crédito tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1.994.
- MARTÍNEZ IZQUIERDO, S.: "Planes de inspección", en *Revista Gaceta Fiscal*, nº. 40, 1.987, pág. 132.
- MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *La comunicaciones tributarias*, Edersa, Madrid, 2.002.
- MARTÍN MUNCHARAZ, A.: "Lugar y tiempo de las actuaciones inspectoras", en *Revista Gaceta Fiscal*, nº. 39, 1.986. Págs.177-200.
- MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 10º ED., Tecnos, Madrid, 1.999.
- MANTERO SÁENZ, A.: "La prescripción en el Derecho Tributario", en *Revista H.P.E.*, núm. 52, 1.978, pág. 167.
- "Procedimiento en la inspección de los tributos", en *XXXI Semana de Estudios de Derecho Financiero*, I.E.F., Madrid, 1.986, pág. 786.
- "Comentarios a la Resolución del T.E.A.C. de 23 de septiembre de 1.987", en *Revista Carta Tributaria*, núm. 62.
- MANTERO SÁENZ, A. y CUESTA RODRIGUEZ, M.: *Procedimiento en la Inspección Tributaria*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1.990.
- "Una precisión necesaria: el secreto estadístico", en *Revista C. T.*, núm. 16, 1.976, pág. 81-84.
- "El deber de información tributaria (artículos 111 y 112 de la Ley General Tributaria)", en *Revista C. T.*, núm. 53, 1.985, pág. 123-129.
- MEILÁN GIL, J. L.: "El deber de información de los profesionales a la Administración tributaria", en *Civitas R.E.D.F.*, núm. 54, 1.987, pág. 229-255.
- MENÉNDEZ MORENO, A.: *El concepto jurídico-tributario de profesional*, I.E.F., Madrid, 1.986.

- MORILLO MÉNDEZ, A.: "Deberes de colaboración en el procedimiento de la Inspección de los Tributos: la intervención obligatoria y los terceros", en *Revista Impuestos*, II/1.987, pág. 42-51.
- MUÑOZ BAÑOS, C.: "El secreto estadístico: necesidad de un replanteamiento", en *Revista C. T.*, núm. 38, 1.981, pág. 119-124.
- NAWIASKY, H.: *Cuestiones fundamentales de Derecho Tributario*, trad. del original alemán de 1.926 por J. Ramallo, I.E.F., 1.982.
- NOGUEROLES PEIRO, N.: "La intimidad económica en la doctrina del Tribunal Constitucional", en *Civitas R.E.D.A.*, núm. 52, 1.986, pág. 559-ss.
- OTERO NOVAS, J. M.: "El secreto bancario. Vigencia y alcance", en *Revista de derecho bancario y bursátil*, núm. 20, 1.985, pág. 725-788.
- PAGÈS I GALTÉS, J.: *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, Marcial Pons, Madrid, 1.995.
- "Las tarifas de los servicios prestados en régimen de Derecho privado: su consideración como tasas, precios públicos o precios privados", en *R.D.F.H.P.*, núm. 252, 1.999, pág. 359-407.
 - "El recaudador privado en el ámbito de las haciendas locales", en *Revista Tributos Locales*, núm. 9, 2.001, pág. 99-115.
 - "La participación de los sujetos privados en la gestión de ingresos públicos", en la revista *El Consultor*, núm. 11, Madrid, 2.002, pág. 1.920-1.961.
- PARRA DE MÁZ, S.: "Apuntes para un trabajo sobre la colaboración jurídica de los administrados en el campo fiscal", en *XII Semanas de estudios de Derecho financiero*, I.E.F., Madrid, 1.965, pág. 581-605.
- PALAO TABOADA, C.: *Ordenanza tributaria alemana*, traducción, I.E.F., Madrid, 1.980.
- "La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites", en *Revista G.F.*, núm. 45, 1.987, pág. 125-144.
 - "Algunas consideraciones sobre el secreto profesional frente a la Hacienda pública", en *Revista C.T.*, núm. 72, 1.994, pág. 105-112.
- PEREZAGUA CLAMAGIRAND, L.: "La denuncia pública en la nueva Ley de Presupuestos", en *Revista Impuestos*, I/1.987, pág. 39-56.
- PÉREZ LUÑO, A. E.: *Derecho humanos, Estado de derecho y Constitución*, 4º ED., Tecnos, Madrid, 1.991.
- PÉREZ ROYO, F.: "Fundamento y ámbito de la reserva de la ley en materia tributaria", en *R.H.P.E.*, núm. 14, 1.972, pág. 207-245.
- *Infracciones y sanciones tributarias*, ed. Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, Madrid, 1.972.
 - "Principio de legalidad, deber de contribuir y decretos-leyes en materia tributaria", en *R.E.D.C.*, núm. 13, 1.985.

- Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, I.E.F. Madrid, 1.986.
- Derecho Financiero y Tributario, parte general*, 6º ed., Civitas, Madrid, 1.996.
- PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, ed. Aranzadi, Pamplona, 1.996.
- PELÁEZ MARQUÉS, M.: "Secreto bancario y tributario en España", en *III Coloquio Internacional de Derecho Tributario, Sao Paulo-Brasil*, Ed. La Ley, Buenos Aires, 2.001.
- PERULLES MORENO, J. M.: "El secreto bancario en el ámbito tributario", *Revista Impuestos II*, Edilex, Madrid, 1.986, pág. 132-164.
- PIÑEL LÓPEZ, E.: "Las retenciones y el secreto bancario", en *Revista C. T.*, núm. 39, 1.981, págs. 307-316.
- "El Tribunal Constitucional y el secreto bancario", en *Revista de derecho bancario y bursátil*, núm. 17, 1.985, pag. 121-127.
- PITA GRANDAL, A. M.: "Introducción a la prueba en el procedimiento de gestión tributaria", en *R.E.D.F.*, núm. 54, 1.987, pág. 257-275.
- "La posición subjetiva pasiva en la información tributaria sobre terceros", *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, I.E.F., Madrid, 1.997.
- PONT I CLEMENTE, J. F.: *El pago fraccionado de los tributos*, I.E.F., Marcial Pons, Madrid, 1.993.
- PONT MESTRE, M.: *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, libro homenaje a Sáinz de Bujanda, I.E.F., Madrid, 1.991, pág. 1431.
- PUERTO CELA, M.: "Un modelo de optimización del plan de inspección", en *Revista H.P.E.*, nº. 76, 1.982.
- PULIDO CORDERO, J.: "La bolsa y los deberes de información tributaria", en la obra colectiva dirigida por Martínez Lafuente, *estudios sobre tributación Bursátil*, Civitas, Madrid, 1.987, pág. 101.
- PUEYO MASÓ, J. A.: "El derecho de la Inspección a examinar la contabilidad de los contribuyentes", en *Revista Crónica Tributaria*, núm. 41, 1.982, pág. 113-121.
- RIVAS NIETO, M. E.: *El concepto de tributo en la Constitución Española*, Tesis doctoral, Tomo II, Tarragona, 2.001.
- ROMANO, S.: *Fragmentos de un Diccionario Jurídico*, E.J.E.A.S.A., Buenos Aires, 1.964.
- RUSEMBUJ, T.: *La gestión tributaria*, ediciones de la Universidad de Barcelona, 1.983.
- Elementos de Derecho Tributario*, PPU, Barcelona, 1.988.
- La transacción tributaria*, Atelier, Barcelona, 2.000.
- RUBIO DE URQUIA, J. I.: "Las competencias de las Entidades Locales en la Gestión Tributaria. Delegación de competencias. Colaboración interadministrativa en

la Gestión Fiscal" en *La Gestión Tributaria de la Hacienda Local*, colección temas de administración local, núm. 40, Granada, 1.990, pág. 15-35.

- RUIZ GARCÍA, J. R.: *Secreto bancario y hacienda pública*, Civitas, Madrid, 1.988.
- RUFIAN LIZANA, D. M.: "La constitucionalidad de la regulación de las infracciones y sanciones tributarias en la Ley General Tributaria", en *Civitas R.E.D.F.*, núm. 58, 1.988, pág. 221.
- SAINZ DE BUJANDA, F.: (Director) *Notas de Derecho financiero*, Tomo I, Vol. III, servicio de publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad de Madrid, Madrid, 1.975.
- Prólogo al libro de Nieves Borrego, J.: *El proceso económico-administrativo de suspensión en el derecho español*, I.E.F., Madrid, 1.975.
 - Lecciones de Derecho Financiero*, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1.981.
 - Lecciones de Derecho Financiero*, 6° ed., Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1.988.
 - Sistema de Derecho Financiero, I*, vol. Segundo, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1.985.
 - Hacienda y Derecho*, Vol. I, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1.962.
 - Hacienda y Derecho*, Vol. V, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1.967.
- SÁNCHEZ GALIANA, J. A.: "Los sujetos pasivos: concepto y definición legal", en *sujetos pasivos y responsables tributarios*, I.E.F., Madrid, 1.997.
- SAINZ MORENO, J.: *Teoría del procedimiento fiscal*, Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Autónoma de Madrid, 1.985.
- SANTAMARÍA PASTOR, J. A.: "Sobre derecho a la intimidad, secreto y otras cuestiones inenunciables", en *Revista española de derecho constitucional*, núm. 15, 1.985, pág. 159-180.
- SANTAMARÍA PASTOR, J. A. y LUCIANO PAREJO, A.: *Derecho administrativo: la jurisprudencia del Tribunal Supremo*, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1.989.
- SAN ROMÁN, J. y QUETGLAS, R. S.: "El secreto bancario", en *Cuadernos de derecho y comercio*, núm. 4, 1.988, págs. 157-194.
- SÁNCHEZ SERRANO, L.: "En torno a la función comprobadora de la Administración Pública en la gestión de los tributos", en *Civitas R.E.D.F.*, núm. 03, 1.974, pág. 579-601.
- Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo II, dirigido por Narciso Amorós Rica, Edersa, Madrid, 1.983.
 - La declaración tributaria*, I.E.F., Madrid, 1.977

- SERRANO GUIRADO, E.: "El deber fiscal en el panorama de los deberes cívicos y sociales", en *XII Semana de estudio de Derecho Financiero*, I.E.F., Madrid, 1.965, págs. 223-302.
- SIMÓN ACOSTA, E.: *El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica*, publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1.985.
- SOLER ROCH, M. T.: "Notas sobre la configuración jurídica de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", en *Civitas R.E.D.F.*, núm. 25, 1.980.
- SOLANA VILLAMOR, F.: "El deber de colaboración en la Ley General Tributaria", en *Revista C. T.*, núm. 50, 1.985, pág. 239-248.
- URQUIZO CAVALLÉ, A.: "El Secreto bancario y tributario en España", en *III Coloquio Internacional de Derecho Tributario, Sao Paulo-Brasil*, Ed. La Ley, Buenos Aires, 2.001.
- VALDÉS, T. y SANTOS, M. A.: "Un sistema de información estadística adecuado a los objetivos del Centro de Proceso de Datos del Ministerio de Hacienda", en *Revista C. T.*, núm. 38, 1.981, pág. 185-189.
- VEGA HERRERO, M.: *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, Tomo II-A, Edersa, Madrid, 1.985.
- La prescripción de la obligación tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1.990.
- ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: "Comentarios al Reglamento General de la Inspección de los Tributos", en *Revista C.I.S.S. Comunicación*, núm. 34, 1.986.
- ZUNZUNEGUI, F.: *Derecho del Mercado Financiero*, 2º ed., Marcial Pons, Madrid–Barcelona, 2.000.