



Comunicación tributaria

(Fundamentos, naturaleza jurídica y efectos)

Jordi Jové i Vilalta

ADVERTIMENT. La consulta d'aquesta tesi queda condicionada a l'acceptació de les següents condicions d'ús: La difusió d'aquesta tesi per mitjà del servei TDX (www.tdx.cat) i a través del Dipòsit Digital de la UB (diposit.ub.edu) ha estat autoritzada pels titulars dels drets de propietat intel·lectual únicament per a usos privats emmarcats en activitats d'investigació i docència. No s'autoritza la seva reproducció amb finalitats de lucre ni la seva difusió i posada a disposició des d'un lloc aliè al servei TDX ni al Dipòsit Digital de la UB. No s'autoritza la presentació del seu contingut en una finestra o marc aliè a TDX o al Dipòsit Digital de la UB (framing). Aquesta reserva de drets afecta tant al resum de presentació de la tesi com als seus continguts. En la utilització o cita de parts de la tesi és obligat indicar el nom de la persona autora.

ADVERTENCIA. La consulta de esta tesis queda condicionada a la aceptación de las siguientes condiciones de uso: La difusión de esta tesis por medio del servicio TDR (www.tdx.cat) y a través del Repositorio Digital de la UB (diposit.ub.edu) ha sido autorizada por los titulares de los derechos de propiedad intelectual únicamente para usos privados enmarcados en actividades de investigación y docencia. No se autoriza su reproducción con finalidades de lucro ni su difusión y puesta a disposición desde un sitio ajeno al servicio TDR o al Repositorio Digital de la UB. No se autoriza la presentación de su contenido en una ventana o marco ajeno a TDR o al Repositorio Digital de la UB (framing). Esta reserva de derechos afecta tanto al resumen de presentación de la tesis como a sus contenidos. En la utilización o cita de partes de la tesis es obligado indicar el nombre de la persona autora.

WARNING. On having consulted this thesis you're accepting the following use conditions: Spreading this thesis by the TDX (www.tdx.cat) service and by the UB Digital Repository (diposit.ub.edu) has been authorized by the titular of the intellectual property rights only for private uses placed in investigation and teaching activities. Reproduction with lucrative aims is not authorized nor its spreading and availability from a site foreign to the TDX service or to the UB Digital Repository. Introducing its content in a window or frame foreign to the TDX service or to the UB Digital Repository is not authorized (framing). Those rights affect to the presentation summary of the thesis as well as to its contents. In the using or citation of parts of the thesis it's obliged to indicate the name of the author.



FACULTAT DE DRET
Programa de Doctorat en Dret y Ciències Polítiques

COMUNICACIÓN TRIBUTARIA
(Fundamentos, naturaleza jurídica y efectos)

TESIS DOCTORAL

Presentada por: Jordi Jové i Vilalta

Dirigida por: José Andrés Rozas Valdés

Octubre 2014

SUMARIO

Introducción

Capítulo Primero: Aspectos generales de la comunicación tributaria

Capítulo Segundo: Flujos de comunicación tributaria

Capítulo Tercero: Fundamentos de la comunicación tributaria

Capítulo Cuarto: Naturaleza jurídica de la comunicación tributaria

Capítulo Quinto: Efectos de la comunicación tributaria

Conclusiones

ÍNDICE

Abreviaturas	XI
Resumen	1
Introducción	3
1. Antecedentes	3
2. Planteamiento del problema a investigar	9
3. Objetivos y alcance de la investigación	14
4. Relevancia de la investigación	22
5. Contenido y estructura de la investigación	26
Capítulo Primero: Aspectos generales de la comunicación tributaria ...	31
1. Comunicación Pública	31
1.1. Precisiones Conceptuales	35
1.2. Acepciones de la expresión “comunicación pública”	37
2. De la comunicación pública a la comunicación tributaria	39
3. Los sujetos de la comunicación tributaria	42
3.1. La Administración tributaria	42
3.2. Otras Administraciones	47
3.3. El ciudadano	48
4. Objeto de la comunicación tributaria	53
5. Función de la comunicación tributaria	54
6. Flujos de información tributaria	59

7. Conclusiones.....	61
Capítulo segundo: Flujos de información tributaria.....	65
1. Comunicación de la Administración tributaria hacia los ciudadanos.....	65
1.1. La comunicación jurídico-formal.....	67
1.1.1. Conocimiento y cognoscibilidad.....	68
1.1.2. Vinculación a una relación jurídico-tributaria.....	69
1.1.3. La publicidad de las normas.....	70
1.1.4. Publicaciones en diarios oficiales.....	73
1.1.5. La comunicación tributaria jurídico-formal.....	75
1.2. La comunicación de servicio.....	78
1.2.1. Contenido de la comunicación de servicio.....	78
1.2.2. Tipología de la comunicación de servicio.....	79
1.2.3. Características de la comunicación de servicio.....	81
1.2.4. Prestación integrada o autónoma.....	84
1.2.5. La información sobre la normativa aplicable.....	86
1.2.6. La información sobre la normativa tributaria aplicable.....	87
1.2.7. Los servicios de información administrativa.....	88
1.2.8. La calidad de la información administrativa.....	90
2. Comunicación de los ciudadanos hacia la Administración.....	93
2.1. Colaboración con la Administración.....	93
2.2. El deber de facilitar sus funciones a la Administración.....	97
2.3. Tipología de la información a la Administración.....	100
2.4. En particular la información sobre terceros.....	103
2.5. Características de la información a la Administración.....	106
2.6. Fundamento de las obligaciones de información.....	107
2.7. Normativa tributaria sobre el deber de informar.....	110
3. Comunicación entre Administraciones.....	112
3.1. El deber general de colaboración.....	113

3.2. Deber de colaboración con la Administración tributaria.....	116
3.3. Deberes de colaboración de la Administración tributaria.....	118
4. Comunicación entre particulares.....	118
4.1. Sujeto que debe de emitir la factura o el certificado.....	121
4.2. Sujeto obligado a proporcionar datos.....	121
5. Conclusiones.....	122
Capítulo tercero: Fundamento de la comunicación tributaria.....	127
1. La información, actividad al servicio de los intereses generales.....	127
2. El principio de eficacia.....	130
2.1. Marco legal.....	131
2.1.1. Constitución.....	131
2.1.2. Régimen jurídico de las Administraciones Públicas.....	133
2.1.3. Administración tributaria.....	134
2.2. Jurisprudencia.....	135
2.3. Eficiencia.....	136
2.4. Principio de eficacia y principio de legalidad.....	137
2.5. Información y eficacia.....	139
2.5.1. Información a los ciudadanos.....	139
2.5.2. Información a la Administración.....	141
2.5.3. Información entre particulares.....	143
2.6. La eficacia, fundamento de la comunicación tributaria.....	144
3. Fundamentos de los distintos flujos de información.....	145
3.1. Fundamento de la información a la Administración.....	145
3.1.1. Fundamento constitucional.....	146
3.1.2. Fundamento legal.....	157
3.2. Información entre Administraciones.....	159
3.3. Información entre particulares.....	160
3.3.1. Fundamento constitucional.....	162
3.3.2. Fundamento legal.....	164

3.4. Fundamento de la información dirigida a los ciudadanos	165
3.4.1. La seguridad jurídica	166
3.4.2. El principio democrático.....	170
4. Conclusiones	173

Capítulo cuarto: Naturaleza jurídica de la comunicación tributaria ... 179

1. Conceptos previos	182
1.1. Obligaciones y deberes	182
1.1.1. Deberes que no son correlativos de derechos (<i>Doveri</i>)	185
1.1.2. Obligaciones no patrimoniales (<i>Obblighi</i>).....	188
1.2. Situaciones jurídicas subjetivas	191
1.2.1. Situaciones jurídicas activas	193
1.2.1.1. De la Administración.....	194
1.2.1.2. Del ciudadano	202
1.2.2. Situaciones jurídicas pasivas.....	206
1.2.3. Situaciones jurídicas de carácter intermedio	220
1.2.4. Situaciones jurídicas subjetivas complejas.....	222
1.2.5. Situaciones jurídicas subjetivas en la información	223
2. Información y esquemas dogmáticos del fenómeno tributario.....	231
2.1. La teoría de la relación de poder	232
2.2. La teoría de la relación jurídica obligacional	237
2.3. La teoría de la relación jurídico-tributaria compleja	241
2.4. La concepción dinámica del fenómeno tributario	243
2.4.1. La potestad de imposición (<i>Micheli</i>)	247
2.4.2. El procedimiento de imposición (<i>Maffezzoni</i>).....	251
2.4.3. La Función tributaria (<i>Alessi</i>)	257
2.5. Tesis fungibles.....	260
2.6. Esquema de la LGT.....	262
3. Criterios de distinción entre obligaciones y deberes	265

3.1. Pertinencia al ámbito de la ética o al ámbito jurídico	267
3.2. La patrimonialidad de la prestación (Cortés).....	267
3.3. La tutela ejecutiva (Fantozzi).....	272
3.4. Correlatividad con derechos subjetivos (Maffezzoni).....	277
3.5. Reacción del ordenamiento (Pérez Royo)	279
3.6. Criterio del sujeto activo del vínculo (Soler Roch).....	281
3.7. Los intereses jurídicos protegidos.....	285
3.8. Crítica a los criterios de distinción	288
4. Los deberes tributarios.....	289
4.1. Los deberes públicos subjetivos	289
4.2. Deberes públicos de prestación	291
4.3. Deberes tributarios y deberes públicos de prestación.....	292
4.4. Deberes de información y deberes públicos de prestación	293
4.5. Deberes de información y reserva de ley.....	297
4.6. Los deberes de colaboración.....	299
4.6.1. Categoría única de deberes tributarios.....	299
4.6.2. Características de los deberes de colaboración.....	302
5. Información dirigida a la Administración tributaria.....	305
5.1. Situaciones jurídicas subjetivas	305
5.2. Criterios de distinción entre deberes y obligaciones	306
5.3. Deber público de carácter subjetivo	310
5.4. Deber público de prestación.....	312
5.5. Prestación personal de carácter público	313
5.6. Efectos de las prestaciones personales de informar	315
5.7. Subsidiariedad de la información sobre terceros	316
6. Información entre particulares	318
6.1. Prestaciones formales entre particulares	318
6.2. Naturaleza jurídica	319
6.2.1. Situaciones jurídicas subjetivas.....	319
6.2.2. Deber público de carácter subjetivo.....	322
6.2.3. Deber público de prestación.....	325

6.2.4. Prestación personal de carácter público.....	326
7. Información dirigida a los ciudadanos	328
7.1. La información como deber	328
7.1.1. Situaciones jurídicas subjetivas.....	331
7.1.2. Deber público de carácter subjetivo.....	332
7.1.3. Deber público de prestación.....	333
7.2. La información como derecho.....	335
7.2.1. Normas de acción y de relación	335
7.2.2. Distinción entre derecho y garantía	335
7.2.3. Importancia de la distinción	336
7.2.4. Derecho de los ciudadanos y deber de la Administración... 337	
7.2.5. Exigibilidad del derecho de información	337
7.3. Naturaleza de algunos instrumentos de información.....	339
7.3.1. Consultas tributarias	339
7.3.1.1. Naturaleza jurídica de la consulta tributaria	339
7.3.1.2. Naturaleza jurídica de la contestación	341
7.3.2. Certificados tributarios	350
7.3.3. Información sobre el valor de los inmuebles.....	352
7.3.3.1. Semejanzas y diferencias con las consultas.....	352
7.3.3.2. Naturaleza jurídica de la solicitud de valoración.....	356
7.3.3.3. Naturaleza jurídica de la contestación	357
7.3.4. Acuerdos previos de valoración.....	358
8. El deber jurídico como categoría común.....	361
9. Conclusiones.....	364
Capítulo quinto: Efectos de la comunicación tributaria.	371
1. El incumplimiento del deber de informar	371
1.1. Por parte de la Administración tributaria.....	371
1.2. A la Administración tributaria	372

1.3. En las relaciones entre particulares	374
2. Información suministrada por la Administración	374
2.1. Delimitación del ámbito de estudio	375
2.2. Presupuestos objetivos de la responsabilidad	378
2.2.1. Daño resarcible	378
2.2.2. Ausencia del deber jurídico de soportar el daño	382
2.2.3. La lesión debe de ser imputable a la Administración.....	384
2.2.4. Relación de causalidad	386
2.3. Ausencia de responsabilidad	388
2.3.1. Regulación legal de la ausencia de responsabilidad	389
2.3.2. La interpretación razonable de la norma	392
2.3.3. Carácter abierto de los supuestos.....	394
2.3.4. Procedencia de los intereses de demora	395
2.3.5. Procedencia de los recargos	399
2.4. Efectos de las manifestaciones del deber de informar	401
2.4.1. La difusión de textos actualizados.....	401
2.4.2. Publicación de las contestaciones a consultas.....	408
2.4.3. Publicación de las resoluciones económico-administrativas	410
2.4.4. Información sobre los criterios administrativos	412
2.4.5. La consulta en bases informatizadas.....	413
2.4.6. Comunicaciones	414
2.4.7. Suministro de contestaciones a consultas	415
2.4.8. Efectos de las contestaciones a consultas	416
2.4.9. Efectos de los certificados tributarios	441
2.4.10. Información sobre bienes inmuebles.....	447
2.4.11. Efectos de los Acuerdos previos de valoración.....	452
3. Información suministrada a la Administración	455
3.1. Responsabilidad por la información suministrada	455
3.1.1. Falta de presentación de declaraciones.....	457

3.1.2. Infracciones en las que no existe perjuicio económico	462
3.1.3. Deber de suministro de información en plazo	466
3.1.4. Deber de comunicar el domicilio fiscal	467
3.1.5. Deberes contables y registrales	468
3.1.6. Deberes relativos a la utilización del NIF	471
3.1.7. Deber de aportar la información	473
3.2. Efectos de la información dirigida a la Administración	475
3.2.1. Información relativa al propio obligado tributario	477
3.2.1.1. En el curso de un procedimiento	479
3.2.1.2. Independiente de cualquier procedimiento	480
3.2.2. Relativa a terceros	487
3.2.2.1. En general	488
3.2.2.2. Entidades financieras	502
3.2.2.3. Funcionarios públicos	509
3.2.2.4. Profesionales	518
3.2.2.5. Quienes en general ejercen funciones públicas	519
3.2.3. Límites al deber de informar y al uso de la información	520
4. Información suministrada entre particulares	534
4.1. Responsabilidad por la información suministrada	534
4.1.1. Deberes de facturación	537
4.1.2. Deberes relativos a la utilización del NIF	542
4.1.3. Deberes de las entidades de crédito	545
4.1.4. Deber de sigilo	546
4.1.5. Deber de comunicar datos al pagador de rentas	548
4.1.6. Deber de entregar el certificado de retenciones	551
4.2. Efectos de la información entre particulares	552
4.2.1. Comunicación de datos al retenedor	552
4.2.2. Efectos del certificado de retenciones	554
4.2.3. Efectos de la emisión de facturas	557

5. Conclusiones.....	563
Conclusiones Finales	609
1. Introducción	609
2. Conclusiones acerca de las preguntas de investigación.....	612
2.1. Conclusiones sobre el marco teórico del objeto de estudio.....	612
2.2. ¿Cuál es el fundamento jurídico de la comunicación tributaria y cuales los fundamentos jurídicos específicos de cada uno de los flujos que la integran?	622
2.3. ¿Cuáles son las situaciones jurídicas subjetivas susceptibles de producirse en el ámbito de la comunicación tributaria?.....	626
2.4. ¿Qué posición ocupa la información en los distintos esquemas dogmáticos del fenómeno tributario?	630
2.5. ¿Cuál es el grado de aplicabilidad de los criterios de distinción entre obligaciones y deberes en el ámbito tributario?	633
2.6. ¿Puede hablarse de una naturaleza jurídica de la comunicación tributaria o bien los distintos flujos informativos tienen naturalezas propias y diversas?	635
2.7. ¿Cuál es el régimen de responsabilidad derivado del incumplimiento de los deberes de información?	640
2.8. ¿Qué otros efectos derivan del deber de informar a la Administración tributaria y del deber de esta de informar a los ciudadanos?	644
3. Aportaciones al cuerpo de conocimientos.....	652
3.1. Fundamento de la comunicación tributaria.....	653
3.2. Naturaleza jurídica de la comunicación tributaria	654
3.3. Efectos de la comunicación tributaria.....	658
3.4. Otras aportaciones	660
Bibliografía	663

Abreviaturas

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AGE	Administración General del Estado
AN	Audiencia Nacional
AMPLGT	Anteproyecto de ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (remitido para información pública el 23 de junio de 2014)
ATC	Auto del Tribunal Constitucional
BOE	Boletín Oficial del Estado
BOJA	Boletín Oficial de la Junta de Andalucía
CaT	Carta Tributaria
CC	Código Civil (Real Decreto de 24 de julio de 1889, texto de la edición del Código Civil mandada publicar en cumplimiento de la Ley de 26 de mayo último [Gaceta de Madrid 206/1889, de 25 de julio])
CCAA	Comunidades Autónomas
CE	Constitución Española
CP	Código Penal
CPBCIM	Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias
DGT	Dirección General de Tributos

DOGC	Diario Oficial de la Generalitat de Catalunya
DS	Diario de Sesiones
EELL	Entidades Locales
FD	Fundamento de Derecho
FJ	Fundamento Jurídico
IAE	Impuesto de Actividades Económicas (arts. 78 a 91 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales [BOE 59/2004, de 9 de marzo])
IBI	Impuesto de Bienes Inmuebles (arts. 60 a 77 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales [BOE 59/2004, de 9 de marzo])
ICIO	Impuesto de Construcciones, Instalaciones y Obras (arts. 100 a 103 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales [BOE 59/2004, de 9 de marzo])
IEF	Instituto de Estudios Fiscales
INAP	Instituto Nacional de Administración Pública
IRPF	Impuesto de la Renta de las Personas Físicas (Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [BOE 285/2006, de 29 de noviembre])
XII	

ITPAJD	Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (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 [BOE 251/1993, de 20 de octubre])
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido [BOE 312/1992, de 29 de diciembre])
IVTNU	Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (arts. 104 a 110 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales [BOE 59/2004, de 9 de marzo])
JT	Jurisprudencia Tributaria
LAECSP	Ley de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos (Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos [BOE 150/2007, de 23 de junio])
LDGC	Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes [BOE 50/1998, de 27 de febrero])
LECR	Ley de Enjuiciamiento Criminal (Real Decreto de 14 de septiembre de 1882 por el que se aprueba la Ley de Enjuiciamiento Criminal [Gaceta de Madrid 260/1882, de 17 de septiembre])
LFE	Ley de Firma Electrónica (Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica [BOE 304/2003, de 20 de diciembre])

LGT	Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [BOE 302/2003, de 18 de diciembre])
LGT1963	Ley General Tributaria de 1963 (Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria [BOE 313/1963, de 31 de diciembre])
LN	Ley del Notariado (Ley de 28 de mayo de 1862 [Gaceta de Madrid 149/1862, de 29 de mayo])
LOFAGE	Ley Orgánica de Funcionamiento de la Administración General del Estado (Ley 6/1997, de 14 de abril, de organización y funcionamiento de la Administración General del Estado [BOE 90/1997, de 15 de abril])
LOPD	Ley Orgánica de Protección de Datos de Carácter Personal (Ley 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal [BOE 298/1999, de 14 de diciembre])
LPA	Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 (Ley de 17 de julio de 1958 sobre Procedimiento Administrativo [BOE 171/1958, de 18 de julio])
LRJAPAC	Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común [BOE 285/1992, de 27 de noviembre])
LRSFCA	Ley Reguladora del sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía (Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de

	financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias [BOE 305/2009, de 19 de diciembre])
LTBG	Ley de transparencia y buen gobierno (Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno [BOE 295/2013, de 10 de diciembre])
NIF	Número de Identificación Fiscal
RAT	Reglamento de aplicación de los tributos (Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos [BOE 213/2007, de 5 de septiembre])
RD	Real Decreto
RDL	Real Decreto Legislativo
RF	Reglamento de facturación
RGIT	Reglamento general de la Inspección de los Tributos (Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la inspección de los Tributos [BOE 115/1986, de 14 de mayo])
RGRVA	Reglamento general de revisión en vía administrativa (Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa [BOE 126/2005, de 27 de mayo]).

RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [BOE 78/2007, de 31 de marzo])
RIS	Reglamento del Impuesto de Sociedades (Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades [BOE 189/2004, de 6 de agosto])
ROJ	Registro Oficial de Jurisprudencia
RS	Reglamento general del régimen sancionador tributario (Real Decreto 2064/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario [BOE 360/2004, de 28 de octubre])
RVAP	Revista Vasca de Administración Pública
SAN	Sentencia de la Audiencia Nacional
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
STSJ	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia
TC	Tribunal Constitucional
TIC	Tecnologías de la Información y de la Comunicación
TRLCI	Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto

refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario [BOE 58/2004, de 8 de marzo])

TRLIS Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades (Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la ley del Impuesto sobre Sociedades [BOE 61/2004, de 11 de marzo])

TRLRHL Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales [BOE 59/2004, de 9 de marzo])

TS Tribunal Supremo

TSJ Tribunal Superior de Justicia

Resumen

La intrínseca complejidad del modelo social vigente requiere que aquellas de sus estructuras organizativas que se hallen orientadas al desarrollo de funciones públicas, necesiten procesar crecientes cantidades de información. La dificultad en la obtención y manejo de dicha información constituye, sin embargo, una tarea inasumible sin la intervención de la misma base social de la que aquellas estructuras son vicarias. La Administración tributaria, paradigma de este modelo organizativo, por las razones expuestas, ha experimentado significativos niveles de privatización de los parámetros funcionales con que secularmente había sido identificada [ESEVERRI MARTÍNEZ (1987, p. 860) y SESMA SÁNCHEZ (2001, p. 19)], así como, y con el objetivo tendencial de perfilar nuevas situaciones de equilibrio, una correlativa asunción de funciones interventoras, vectorializadas a la ordenación y supervisión de la implicación social en la aplicación de los tributos. La atenuación de la carga implícita en el ejercicio de aquellas funciones, pasa, antes que por el recurso indiscriminado y acrítico a obsoletas e ineficientes soluciones incrementalistas, por la postulación del cumplimiento preciso de los deberes tributarios así como por disminuir la magnitud de la masa social con la que la Administración interactúa [DE ELIZALDE Y AYMERICH (2004, p. 210)]. El primero de los hitos apuntados se desarrolla en el contexto de los mecanismos de información al ciudadano [ROZAS VALDÉS (2000, p. 313)], el segundo a través del recurso a las técnicas de intermediación o interposición de obligados tributarios entre la Administración y aquellos a quienes se quiere gravar [FERREIRO LAPATZA (2004, p. 73)], al tiempo que se establecen paralelos deberes de información entre los mismos. Optimizadas aquellas funciones, la información a la Administración (aun a pesar de que, con no poca frecuencia, su uso abusivo o incluso desviado, trasciende los límites de la fisiología para penetrar en los de la patología) constituye el eje alrededor del cual gira la fenomenología característica del *iter* administrativo propio de lo tributario.

En este trabajo se aborda el estudio de los fundamentos y la naturaleza jurídica de la comunicación tributaria, elementos clave de la epistemología de nuestro objeto de

estudio, así como, en un plano menos teórico, al tiempo que más contingente, los efectos de aquellos flujos de información que acontecen en el sistema tributario. La consideración de los fundamentos nos ha llevado a profundizar en la estructura del concepto de seguridad jurídica para incardinar, dentro del mismo, el anclaje preciso de la información a los ciudadanos. En la información a la Administración hemos distinguido entre el fundamento de la información relativa al propio obligado de la relativa a terceros. En relación con la naturaleza jurídica hemos analizado las distintas posiciones jurídicas subjetivas de los implicados en la relación informativa; tanto aquellos que se dan en el ámbito de la dialéctica derecho subjetivo – obligación como los que tienen lugar extramuros de la relación jurídico–tributaria [HURTADO GONZÁLEZ (2001, p. 92)]. Finalmente, en relación a los efectos, nos hemos referido al régimen del incumplimiento del deber de informar, a los instrumentos de información al ciudadano así como al régimen de la información dirigida a la Administración. Agrupados los distintos flujos bajo una denominación común: comunicación tributaria [TORNOS MAS (2000, p. 11)], nos hemos planteado la posibilidad de un fundamento y de una naturaleza jurídica coincidentes en los distintos flujos, y, por lo tanto, propias de la comunicación tributaria. Aunque se ha negado, tanto respecto al fundamento [LÓPEZ MARTÍNEZ (1992, p. 18)] como a la naturaleza [GARDINI (1996, p. 11)], aquella posibilidad, nosotros hemos concluido que el fundamento común de los distintos flujos responde al principio de eficacia y su naturaleza cabe identificarla como un deber jurídico en sentido amplio.

Palabras Clave: Funciones interventoras, aplicación de los tributos, deberes tributarios, mecanismos de información, técnicas de intermediación o interposición, deberes de información, seguridad jurídica, posiciones jurídicas subjetivas, comunicación tributaria, principio de eficacia, deber jurídico en sentido amplio.

Introducción

1. ANTECEDENTES. – 2. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA A INVESTIGAR. – 3. OBJETIVOS Y ALCANCE DE LA INVESTIGACIÓN. – 4. RELEVANCIA DE LA INVESTIGACIÓN. – 5. CONTENIDO Y ESTRUCTURA DE LA INVESTIGACIÓN.

1. Antecedentes

La progresiva privatización de la gestión tributaria¹, el notable incremento correlativo de los aspectos fiscalizadores de la actividad administrativa² así como el establecimiento de nuevas técnicas tributarias destinadas a facilitar la aplicación de los tributos³, ha supuesto la necesidad de llevar a cabo un profundo desarrollo del

¹ ... *el sistema actual de gestión tributaria en nuestro país, y en la mayoría de los de nuestro entorno, se apoya fundamentalmente en actuaciones de los particulares* (SESMA SÁNCHEZ, B., *La obtención de información tributaria*, Aranzadi, Elcano [Navarra], 2001, pág. 19).

² Como ha señalado la Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria, la “*privatización de la gestión tributaria*” – *terminología empleada para describir el desplazamiento progresivo hacia los particulares de los deberes de aplicación del sistema – mediante la generalización de las autoliquidaciones, ... transforma sustancialmente la actividad administrativa que pasa, de ser ineludible para que se materialice el pago de la prestación pecuniaria, a adquirir un carácter básicamente controlador de la actuación de los particulares* (COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA, *Informe para la reforma de la Ley General Tributaria*, IEF, Madrid, 2001, pág. 67). En esta línea se ha señalado que... *Ni siquiera la función de control, que hoy en día constituye la principal tarea de la Administración tributaria, se ejerce sin el auxilio de los contribuyentes...* (SESMA SÁNCHEZ, B., *La obtención de información tributaria*, op. cit., pág. 19).

³ ... *con el fin primordial de facilitar y asegurar el cumplimiento del tributo, nuestro ordenamiento jurídico ha conocido y conoce diversas técnicas que, en general, interponen entre la Hacienda Pública y las personas a las que la Ley quiere gravar de modo expreso con el tributo a un tercer sujeto a quien obliga a ingresar las cantidades que él puede o debe cobrar de estas personas, generalmente un grupo de personas numeroso que tienen con el sujeto interpuesto una determinada relación. De este modo el número de personas a quienes la Hacienda ha de dirigirse para cobrar el tributo se reduce de forma muy acusada. Si a esto unimos que los sujetos interpuestos son, en general, mucho más fácilmente identificables y son, también, en términos económicos, más significativos, entenderemos con facilidad que las técnicas de interposición no solo facilitan la gestión del tributo,*

contenido de los flujos de información imprescindibles para gestionar un sistema tributario de masas⁴ como el vigente en una sociedad progresivamente más compleja.

La generalización de las autoliquidaciones⁵, elemento básico del actual sistema de aplicación de los tributos, ha conllevado, para que el mismo pudiera ser eficaz, el desarrollo de los mecanismos, materiales y jurídicos, de información y asistencia a los ciudadanos⁶. Asimismo, el continuo aumento de los llamados, en la literatura

sino que también aseguran su cobro, es decir, su efectiva aplicación (FERREIRO LAPATZA, J.J., *Derecho Tributario: Parte General*, Marcial Pons, 2004, págs. 73–74).

⁴ Todos los aspectos citados se basan en la colaboración de los ciudadanos, eje alrededor del cual se articula el sistema tributario. *En un sistema tributario de masas, sin la colaboración del contribuyente y de las personas que tienen relación con el hecho imponible, con la consiguiente aportación de datos e información, sería imposible llevar a cabo el proceso de aplicación de los tributos* (RODRIGUEZ BEREIJO, A., “El sistema tributario en la Constitución (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 36, 1992, pág. 65).

⁵ Fenómeno estrechamente vinculado a la masificación de los procedimientos tributarios (Cfr. ORTIZ CALLE, E., “Procedimiento de verificación de datos” en VVAA, *Los procedimientos de aplicación de los tributos en el ámbito interno y en el de la fiscalidad internacional*, Lex Nova, Valladolid, 2009, pág. 182).

⁶ ... *el esquema conceptual de la LGT comenzó a modificarse rápidamente... por la aparición... de las primeras manifestaciones del fenómeno de la autoliquidación... ciertos derechos y garantías... pensados para ser aplicados en un esquema que, en líneas generales, encomendaba únicamente a los interesados la aportación de datos, dejando la aplicación de las normas a los órganos administrativos, dejaron de tener aplicación, mientras que otros absolutamente necesarios (por ejemplo, la información detallada sobre el Derecho aplicable...) no encontraban sino un reflejo parcial e insatisfactorio en la normativa* (TEJERIZO LÓPEZ, J.M., “La Ley 1/1998, de 26 de febrero, como un avance en los derechos y garantías de los contribuyentes ante la Hacienda Pública (Algunas consideraciones generales sobre la nueva Ley”, en CAZORLA PRIETO, L.M. (Dtor.): *La nueva regulación de los derechos y garantías de los contribuyentes ante la hacienda Pública*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1998, pág. 21). El primer paso decisivo en esta dirección fue el dado por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (BOE 174/1995, de 22 de julio) que incluyó en el art. 96 LGT dos apartados relativos al deber de la Administración tributaria de prestar a los contribuyentes la necesaria asistencia e información acerca de sus derechos y obligaciones así como el deber de esta de elaborar periódicamente publicaciones divulgativas que recogieran las contestaciones a consultas de mayor trascendencia y repercusión. Posteriormente, mediante la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (BOE 50/1998, de 27 de febrero), se desarrollarían, en sus arts. 5–9, los instrumentos de información y asistencia.

tradicional de la Hacienda Pública, “costes de cumplimiento”⁷ ha hecho necesario ampliar el ámbito en el que se mueven las actuaciones de información a los ciudadanos⁸.

Por otro lado, la necesidad axiológica de profundizar en el desarrollo de los principios y valores que vertebran el sistema tributario, en particular, por lo que a información a los ciudadanos se refiere, los principios de seguridad jurídica y eficacia, no permite aceptar que se ha alcanzado, en esta materia, un grado de evolución suficiente⁹, más si tenemos en cuenta la velocidad a la que, actualmente, se producen los cambios¹⁰, la desorientación que estos producen en los ciudadanos¹¹, así como una redacción deficiente de las normas que obliga al constante recurso a todo tipo de paráfrasis.

En fin, la información a los ciudadanos, se justifica, no ya en la necesidad de

⁷ Obligaciones de formular declaraciones, rellenar impresos, mantenerse informado de la normativa aplicable, facilitar datos o practicar ingresos por cuenta propia o como recaudadores delegados,...

⁸ La presión fiscal indirecta supone un coste directo en dinero, un coste en tiempo y un coste psicológico. Vide: SANDFORD C.T. y otros, *Administrative and Compliance Costs of Taxation*, Fiscal Publications, Bath, 1989; DÍAZ C. y DELGADO M.L., “Aspectos psicosociales de la tributación: Los costes de cumplimiento en el IRPF”, Papeles de Trabajo del IEF 13/92.

⁹ Puede que incluso, en algunos aspectos, se esté produciendo una regresión. En este sentido, el Real Decreto 776/2011, de 3 de junio, por el que se suprimen determinados órganos colegiados... deroga el art. 13 del Real Decreto 208/1996, de 9 de febrero, por el que se regulan los servicios de información administrativa y atención al ciudadano, que disponía que en cada Departamento existirá una Comisión Ministerial de Información Administrativa.

¹⁰ Así, la STS de 2 de noviembre de 1987 (RJ\1987\7764) ha declarado que... *al ciudadano común, que no tiene el deber de conocer los complejos entresijos del ordenamiento jurídico, cada día más frondoso, no cabe exigirle el conocimiento de una saberes con características desprovistas de exactitud.*

¹¹ “Por otro lado, la inseguridad jurídica provocada por la multiplicidad de normas tributarias, por los cambios legislativos y tributarios constantes que hacen que ni los abogados, asesores o funcionarios tengamos facilidades para estar al día en la normativa tributaria. También por la mala redacción de las normas tributarias, por su oscuridad, que las hacen ininteligibles para la mayor parte de la ciudadanía” (Portavoz del Grupo Popular, Cabrera Pérez-Camacho, Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, número 67/1997, de 13 de marzo, pág. 3312).

garantizar su seguridad jurídica, evidencia que nos resulta cuasi apodíctica, sino en el interés de la propia Administración, en la medida en que un ciudadano bien informado cumplirá sus deberes tributarios según estándares de calidad que incidirán de forma determinante en una reducción de las actividades de control¹² de la Administración tributaria, optimizando así la utilización de sus recursos¹³.

De lo hasta aquí apuntado, concluimos que existe una transferencia de información que va de la Administración a los ciudadanos y que la misma cumple importantes funciones, no ya para los propios ciudadanos, que también, sino para la misma Administración.

Paralelamente a la derivación de las actuaciones de aplicación de los tributos hacia los ciudadanos, se ha producido, en una manifiesta relación de causalidad, un aumento de las facultades de control de los órganos de la Administración encargados de la aplicación de los tributos¹⁴.

¹² *El protagonismo alcanzado por el administrado es tal que la Administración apenas si ejercita otras potestades que no sean las de control* (ALONSO GONZÁLEZ, L.M., “El Número de identificación Fiscal y las obligaciones de información”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 68, 1990, pág. 492).

¹³ *... el rendimiento de una buena organización y regulación de la información al contribuyente, en todas sus vertientes, nace de concebir la misma como una tarea común, de la Administración y de los contribuyentes. Surge del convencimiento compartido de que su mejora y buen orden facilita, y mucho, la aplicación eficiente y justa del ordenamiento tributario;... la respuesta ágil y precisa a las dudas que se plantean disminuyen el volumen de expedientes conflictivos de forma notable, mejorando la eficacia de los sistemas de gestión* (ROZAS VALDÉS, J.A., “Información y asistencia al contribuyente”, en TORNOS MAS, J. y GALÁN GALÁN, A. [Coords.], *Comunicación Pública*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 313).

¹⁴ A pesar de que la situación hoy en día ha mejorado, continúa teniendo vigencia la observación según la cual... *las normas que imponen deberes de esta clase son muy numerosas y se han dictado con ocasión del establecimiento o regulación de los tributos a los que se refieren, por lo que constituyen un conjunto asistemático y abigarrado* (PALAO TABOADA, C., “La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites”, *Estudios de Derecho y Hacienda. Libro homenaje a Albiñana García-Quintana*, volumen II. Ministerio de Economía y Hacienda, 1987, pág. 893).

Aunque la actividad revisora o controladora de la Administración supone una clara disminución de la carga de trabajo en relación con la actividad liquidadora, ahora ya, prácticamente, en manos de los ciudadanos, dicha actividad requiere también de su colaboración.

Ciertamente son numerosos los casos la Administración dispone de medios suficientes para obtener por sí misma la información, pero los costes derivados de dicha obtención podrían no guardar la adecuada relación con los beneficios derivados de la misma, sobre todo si existe la alternativa¹⁵ de solicitar la colaboración bien de los mismos ciudadanos a los que la información se refiere o bien de terceros¹⁶. El gran desarrollo, cuantitativo y cualitativo, que ha alcanzado el sistema tributario como consecuencia de la creciente cantidad, complejidad y mutabilidad de las relaciones jurídicas sobre las que incide, justifica, aunque solo en parte, el extraordinario incremento de las obligaciones de información de los ciudadanos hacia la Administración.

Así pues, además de la información que va de la Administración hacia los ciudadanos, nos encontramos ahora con otro importante foco de transferencia de información, el que va de los ciudadanos, o de cualquier otra Administración, hacia la Administración tributaria.

¹⁵ Hay que tener en cuenta que a pesar de que se ha dicho que... *puesto que el sujeto pasivo debe suministrar de buena fe la información tributaria que a él haga referencia, la Administración debe actuar con lealtad y dirigirse a él en primer término. Sólo si el investigado se niega o puede advertirse en él mala fe podrá exigirse la información a otra persona* (HERRERA MOLINA, PM., *La potestad de información tributaria sobre terceros*, La Ley, Las Rozas, 1993, pág. 99), ... *no está generalizado como principio de estas actuaciones el de subsidiariedad que obligaría a dirigirse en primer lugar al propio sujeto y subsidiariamente a terceros* (SESMA SÁNCHEZ, B., *La obtención de información tributaria*, Aranzadi, Elcano [Navarra], 2001, págs. 24–25).

¹⁶ Ello no significa sin embargo que la Administración tributaria haga un uso proporcionado de sus potestades en esta materia... *el régimen general de estos deberes... resulta tan insuficiente y genérico que la discrecionalidad existe, prácticamente, en todas las actuaciones administrativas relacionadas con ellos* (SESMA SÁNCHEZ, B., *La obtención de información tributaria*, Aranzadi, Elcano [Navarra], 2001, pág. 25).

Finalmente, la utilización de técnicas de intermediación o interposición, mediante las cuales se utiliza a un obligado tributario para ejercer funciones de recaudación sobre otros a los que se quiere gravar con un tributo, dando lugar así a la distinción entre obligaciones contributivas y obligaciones tributarias, ha simplificado considerablemente las tareas a desarrollar por la Administración en la medida en que se reduce sensiblemente el número de ciudadanos con los que la misma debe de establecer relaciones jurídicas¹⁷, al tiempo que se anticipa la transferencia de fondos hacia la Hacienda Pública¹⁸.

Las relaciones entre el ciudadano interpuesto y aquel al que se quiere gravar dan lugar también a un intercambio de información entre los mismos, consecuencia del interés público que subyace en dichas relaciones, denominadas en el artículo 24.1 LGT como obligaciones entre particulares resultantes del tributo, aunque ni los sujetos han de ser necesariamente particulares, ni siempre aquellas relaciones tienen naturaleza obligacional. Cabe añadir además que aun siendo obligaciones, las mismas, a pesar de que la LGT las califica, en su artículo 17.3, de materiales, pueden ser, y de hecho son las que nos interesan, también formales.

Vemos pues que, sin el establecimiento de los canales de comunicación adecuados, la aplicación del sistema tributario, tal como actualmente está concebido, no sería viable, de igual manera que no sería viable, por los motivos expuestos, otra

¹⁷ *A tal sujeto interpuesto se le encomienda, dada su normalmente más fácil localización y su mayor significación económica, la tarea de facilitar la aplicación del tributo y de asegurar el cumplimiento de las obligaciones que tal tributo entraña* (FERREIRO LAPATZA, J.J., “Sujetos pasivos y capacidad económica”, *Civitas, REDF*, núm. 71, 1991, pág. 310).

¹⁸ *La alteración subjetiva realizada se hace para asegurar y facilitar la percepción del tributo, reduciéndose el número de sujetos obligados al pago, anticipando y distribuyendo temporalmente el flujo de fondos a las arcas públicas y simplificando la gestión administrativa* (DE ELIZALDE Y AYMERICH, P., “Las obligaciones entre particulares resultantes del tributo” en MARTINEZ LAFUENTE, A. [Coord.], *Estudios sobre la nueva Ley general tributaria: (Ley 58/2003, de 17 de diciembre): homenaje a D. Pedro Luís Serrera Contreras*, IEF, 2004, pág. 210).

concepción del sistema tributario que no tuviera en cuenta la participación de los ciudadanos. Por este motivo, la optimización del sistema requiere conocer las posibilidades que ofrecen aquellos canales, determinar cuáles son los instrumentos más convenientes en cada caso, cual es el peso específico que hay que darle a cada uno, cual es el engarce de cada canal de comunicación con el sistema de principios y valores de nuestro ordenamiento, cual es la naturaleza de las posiciones jurídicas subjetivas que pueden ocupar los sujetos implicados en el intercambio de información y cuáles son las consecuencias o efectos derivados de dichas transmisiones de información.

A dichos canales o flujos de información, podemos agruparlos, *sub nomine iuris*, aunque solo sea, en principio, para evitar la perífrasis consistente en tener que mencionar la totalidad de los flujos a los que nos referimos, bajo un concepto único que llamamos "comunicación tributaria", que sería el *genus* integrador de las *species* que conforman los distintos flujos. Las características de dicha comunicación serían aquellas que resultan comunes a todos los flujos que pretendemos estudiar¹⁹.

2. Planteamiento del problema a investigar

El objetivo de este trabajo es estudiar los fundamentos, la naturaleza y los efectos jurídicos de los distintos flujos de información tributaria. Alcanzado este objetivo se pretende buscar un fundamento y una naturaleza común a los distintos flujos, y agruparlos, como hemos dicho, bajo un concepto que los abarque: la "comunicación tributaria". Así, tanto el fundamento como la naturaleza serán los de dicha comunicación. Esta posibilidad sin embargo, no es pacífica, pues se ha considerado

¹⁹ *Comunicación pública. ¿qué podemos englobar bajo esta expresión? En una primera aproximación diríamos que incluye cualquier flujo de información que circule desde o hacia el público* (TORNOS MAS, J., "Presentación", en TORNOS MAS, J. y GALÁN GALÁN, A. [Coords.], *Comunicación Pública*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 11).

que tanto aquel fundamento jurídico²⁰ como aquella naturaleza jurídica²¹ no pueden ser los mismos en todos los flujos.

No siempre es posible construir una categoría a partir de los elementos en ella integrados. Puede ocurrir que dichos elementos resulten tan heterogéneos, que solo una finalidad meramente didáctica, o de carácter propedéutico, justifique su agrupación en un concepto más general, tal es el caso, por ejemplo, del concepto de relación jurídico-tributaria dado en el art. 17 LGT²² o incluso, el concepto de "deberes de colaboración"²³, que usaremos en este trabajo. Siendo nuestra intención

²⁰ Niega la idea de que pueda haber un fundamento común LÓPEZ MARTÍNEZ, según el cual los deberes de asistencia y cooperación de la Administración para con los ciudadanos, *si bien pueden considerarse como el reflejo recíproco de ellos* (de los deberes de informar a la Administración), *obedecen claramente, a un distinto fundamento jurídico* (LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Los deberes de información tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales – Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, Paracuellos del Jarama [Madrid], 1992, pág. 18).

²¹ También se ha negado que los distintos flujos puedan tener una naturaleza jurídica común:... *la naturaleza y los efectos de la comunicación pública cambian profundamente en el caso en que sea el particular el que deba de suministrar información a la autoridad o, viceversa, sea esta última la que debe de transmitir la información al particular: ello básicamente, a causa de la diversa situación de fuerza en que se encuentran las dos partes de la relación, situadas sobre un plano de valores desiguales por poderes y funciones. En este último aspecto, de hecho, se encuentra una manifestación del régimen, más general, de disparidad que caracteriza la estructura de las relaciones entre público y privado en nuestro ordenamiento* (GARDINI, G., *La comunicazione degli atti amministrativi. Uno studio alla luce della Legge 7 agosto 1990, N.241*, Giuffrè, Milano, 1996, pág. 11. La traducción es nuestra).

²² ... *a lo largo de los tres primeros párrafos se enuncia, con un carácter meramente didáctico, la exposición del concepto de relación jurídico-tributaria* (MANTERO SÁENZ, A. y GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ E. (Coords), *Ley General Tributaria. Antecedentes y Comentarios*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 2005, pág. 135). El concepto de relación jurídico-tributaria únicamente cumple una función didáctica para aglutinar las mencionadas obligaciones y derechos (Cfr. VEGA HERRERO, M. y MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L., "Tributos y obligaciones tributarias" en CALVO ORTEGA, R. [dtor.], *La nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, pág. 108). La misma LGT establece en su exposición de motivos (párrafo 2º, apartado III): *De modo didáctico, se definen y clasifican las obligaciones, materiales y formales, que pueden surgir de la relación jurídico-tributaria.*

²³ ... *la doctrina ha señalado la dificultad de realizar una clasificación de los deberes tributarios, ya que tanto el tipo de conducta como los sujetos obligados y la relación que en cada caso establecen con una obligación tributaria son criterios probablemente insuficientes para delimitar válidamente*

puramente didáctica y, descartando *a radice* cualquier pretensión hiperbólica de configurar un instituto jurídico, no negamos sin embargo, la viabilidad de que futuras líneas de investigación puedan avanzar en la construcción de una categoría con sustantividad propia.

Como contrapunto a los aspectos eminentemente teóricos apuntados llevaremos a cabo además, en un aspecto más práctico, un estudio crítico de las consecuencias más destacadas de cada uno de los flujos de información tributaria.

a) Fundamento jurídico

Por fundamento jurídico de la comunicación tributaria entendemos la base normativa que permite a los sujetos que ocupan situaciones jurídicas subjetivas activas exigir, de quienes se encuentran al otro lado de la relación, en una posición pasiva, el cumplimiento de los deberes de información que aquellas normas les imponen. Naturalmente, la etiología de los flujos de información tributaria, su *última ratio*, va más allá de las simples normas de Derecho positivo, de manera que, a través de los principios de nuestro ordenamiento los trasciende hasta alcanzar al sistema de valores de nuestra sociedad. Sin embargo, en el ámbito administrativo, el principio de vinculación positiva de la Administración a la Ley y al Derecho (*quae non sunt permissae prohibita intelliguntur*), exige que aquellos valores y principios se encuentren positivizados. Por este motivo hablamos de base normativa al referirnos a los fundamentos jurídicos²⁴.

todas las hipótesis normativas (HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F., “Una contribución al estudio de los deberes tributarios”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 69, 1991, pág. 6).

²⁴ *Desde un punto de vista formal, las potestades no tienen otro fundamento que la ley. Desde el punto de vista sustantivo es preciso indagar qué función desempeña la facultad de exigir información tributaria... en el seno del ordenamiento jurídico* (HERRERA MOLINA, PM., *La potestad de información tributaria sobre terceros*, La Ley, Las Rozas, 1993, pág. 69).

Los distintos flujos de información que se producen en el ámbito tributario tienen fundamentos específicos. No es el mismo el fundamento por el cual la Administración debe de informar a los ciudadanos que aquel que le permite exigir a éstos la aportación de la información necesaria para ejercer sus funciones fiscalizadoras. Las relaciones interadministrativas con frecuencia se fundamentan, especialmente por los administrativistas²⁵, en el deber de colaboración entre Administraciones. Hay que tener en cuenta también cual es el fundamento de las relaciones entre particulares por causa de interés público en el ámbito tributario, a las que se refiere, con meticulosidad pleonástica, la tautológica redacción del art. 24.1 LGT.

Con independencia de que los distintos flujos que se pretenden estudiar tengan fundamentos propios, pensamos que existe un fundamento común al agregado dogmático que conforman los distintos flujos, que constituiría el fundamento de la que hemos llamado "comunicación tributaria".

b) Naturaleza jurídica²⁶

De la misma manera que los derechos subjetivos resultan amparados por normas, llamadas "de relación", establecidas para garantizar, frente a las actuaciones de la

²⁵ *Las Administraciones también deben comunicarse entre sí en aras de una mayor eficacia. El principio de colaboración, consagrado en la actualidad en el art. 4.c) de la Ley 4/1999... es una clara muestra de esta forma de comunicación pública* (TORNOS MAS, J., "Presentación", en TORNOS MAS, J. y GALÁN GALÁN, A. [Coords.], *Comunicación Pública*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 11).

²⁶ *Si ahora preguntamos qué debe entenderse, en general, por "naturaleza jurídica", la réplica fluye de suyo. No la esencia, que ya viene inherente a la totalidad de la regulación normativa; no el género próximo, que es una mera parte de la esencia. Sí, en cambio, la ratio essendi; el porqué trascendental que aclara, de una vez para siempre, el instituto; las forma puras de valor de donde proviene y a que se reduce. En fin, la naturaleza jurídica persigue un ideal eminentemente científico, que es la intelección genética; es decir, la comprensión de cómo adviene eso que se nos da bajo una institución jurídica. Comprensión que se logra demostrando cómo una institución cualquiera no es sino implicación y consecuencia de alguna forma de valor jurídico primitiva* (ESTÉVEZ, J.L., "Sobre el concepto de naturaleza jurídica", *Anuario de Filosofía del Derecho*, núm. 4, 1956, págs. 178-179).

Administración, situaciones jurídicas individuales, los intereses legítimos resultan amparados por normas, llamadas "de acción"²⁷, que han sido establecidas básicamente para garantizar una finalidad de interés público y no un interés particular. Frente a dichas posiciones activas, derecho subjetivo e interés legítimo, se encuentran las respectivas posiciones pasivas, obligaciones y deberes en sentido estricto. Además, deberes y obligaciones pueden estar relacionados, dada la naturaleza proteica de los primeros, a través de un proceso de concreción, de carácter contingente, mediante normas y actos administrativos.

Las distintas posiciones jurídicas que pueden darse en el ámbito de la información tributaria resultan de extraordinario interés para que los ciudadanos sepan en cada momento, no tan solo el alcance de los deberes que se les exigen en materia de información a la Administración o a otros ciudadanos sino del derecho que les asiste a ser informados por aquella.

Bajo el título de "naturaleza jurídica de la información tributaria" estudiamos, sin pretensión de entrar en consideraciones de carácter deóntico, aquellas posiciones jurídicas que se dan entre los distintos sujetos que intervienen en cada uno de los flujos informativos que se producen en el ámbito tributario.

Al igual que en el estudio de los fundamentos jurídicos de los flujos de información ya mencionados, deberemos de considerar tanto la naturaleza jurídica de los distintos flujos informativos como la posible existencia de una naturaleza común, que sería la de la comunicación tributaria.

c) Efectos jurídicos

²⁷ Cfr. GARRIDO FALLA, F., *Tratado de Derecho Administrativo*, Volumen I, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1985, págs. 537-538).

En relación con los efectos de la comunicación tributaria, nuestro estudio no pretenderá, aunque no negamos su viabilidad, buscar un conjunto de efectos comunes a los distintos flujos dada la heterogeneidad de los fines de cada flujo, más allá de su genérica contribución a la aplicación de los tributos. Estudiaremos sin embargo los efectos de los distintos flujos por separado. En particular los efectos derivados del incumplimiento del deber de informar, los efectos de los distintos instrumentos de información al ciudadano, los de la información dirigida a la Administración y, finalmente, los de la información entre particulares.

3. Objetivos y alcance de la investigación

a) Problema de investigación

Constituyendo el objeto de nuestro estudio la comunicación tributaria, un estudio integral del fenómeno resultaría inabarcable incluso para un trabajo de la naturaleza del que ahora emprendemos. Nos centraremos pues, como hemos dicho, en tres aspectos concretos de aquella, dos de carácter marcadamente teórico, los fundamentos y la naturaleza de los distintos flujos de información tributaria y otro, evidentemente de carácter más práctico, pero a la vez también sugerente, en la medida que permite un análisis más crítico en aquellos casos en que los argumentos lógicos o sistemáticos den paso no ya a contraposiciones irreductibles pero sí a las previsibles tensiones dialécticas derivadas del establecimiento de criterios de valoración y contraste con las distintas soluciones normativas adoptadas.

Dada la gran variedad de conceptos que manejaremos así como su especial complejidad y riqueza de matices, intentaremos abundar, a veces tal vez de forma que puede considerarse innecesaria (*quod abundat non nocet*), en la descripción de dichos conceptos, procurando sin embargo no sacrificar la fluidez de la lectura en aras de la abundancia informativa. Asimismo y en busca de la mayor claridad expositiva posible y aun a riesgo de perder en abstracción, se ilustrará con ejemplos

lo que se vaya exponiendo, pues si bien aquella abstracción resulta exigible en todo proyecto académico, si a la misma se suma el denso aparato teórico con el que debemos trabajar, y lo es cuando se habla de fundamentos y de la naturaleza jurídica, debe de aquilatarse aquella exigencia con el mantenimiento de los imprescindibles estándares de comprensión.

La comunicación tributaria, entendida aquí como intercambio preceptivo de información caracterizada por revestir interés tributario, implica a distintos sujetos. A cada una de las relaciones bilaterales que se establecen entre dichos sujetos, le corresponderá un flujo informativo concreto.

Para alcanzar los objetivos generales (fundamentos, naturaleza jurídica y efectos de la comunicación tributaria), procederemos previamente, en la medida en que sirva a nuestros fines, a definir el concepto de comunicación tributaria y a acotar los sujetos que intervienen, el objeto de la comunicación así como la función que cumple.

Fijado el marco conceptual imprescindible para abordar nuestro estudio, destacaremos los aspectos más relevantes de cada uno de los flujos considerados: los que se dan entre Administración tributaria y los ciudadanos u otras Administraciones y los que se dan entre ciudadanos por motivos de interés tributario. La complejidad y frecuencia con que acontecen los distintos flujos, será determinante de la dedicación que les prestemos.

En aras de los objetivos generales, buscaremos además de un fundamento común a todos los flujos, en definitiva el fundamento jurídico de la comunicación tributaria, los fundamentos específicos de cada uno de los flujos, señalando, si procede, algunas alternativas.

Dada la decisiva relevancia que para la determinación de la naturaleza jurídica de la comunicación tributaria han de tener, haremos un estudio sobre las obligaciones y los deberes así como de las otras situaciones jurídicas subjetivas susceptibles de ser

establecidas entre titulares de posiciones activas y pasivas²⁸. Todo este marco de relaciones intersubjetivas que se dan alrededor de la comunicación tributaria, lo completaremos, con el fin de ubicarla no solo en un plano sincrónico sino también en otro de carácter diacrónico, con lo que se conoce como los esquemas dogmáticos del fenómeno tributario, aplicados al campo de la información, que, marcando distancias con eventuales posicionamientos de tinte maniqueo, preciso es reconocer, las decisivas aportaciones que han realizado a la actual dogmática tributaria. Finalmente, y por lo que se refiere a la naturaleza de la comunicación, la estudiaremos para cada uno de los flujos que la componen, con especial referencia a las distintas posiciones jurídicas que se dan en cada caso.

Ya en el campo de los efectos, nos adentraremos en el estudio de la responsabilidad derivada del incumplimiento del deber de informar así como en los efectos más destacados que tienen lugar en cada uno de los flujos.

En relación con el incumplimiento del deber de informar por parte de la Administración, después de delimitar nuestro ámbito de estudio y de hacer una referencia a los presupuestos objetivos de la responsabilidad, incidiremos en el ámbito de la ausencia de responsabilidad, señalando aquellas cuestiones en que, consideramos, existe una disociación entre el “deber ser” doctrinal y el “ser” derivado del sustrato legal. Dada su importancia dedicaremos especial atención a las consecuencias de las distintas manifestaciones del deber de informar.

²⁸ Pensamos que resulta de aplicación a todos los flujos de información la opinión según la cual... *para un correcto entendimiento de la naturaleza jurídica del deber de informar a la Administración tributaria sobre terceros es necesario un estudio previo de las situaciones jurídicas activas y pasivas que nacen en su seno* (HURTADO GONZÁLEZ, J.F., *El deber de colaborar con la Administración tributaria facilitando información sobre terceros*, Lex Nova, Valladolid, 2001, pág. 92). En la misma línea se ha dicho que *a la hora de realizar un análisis de la naturaleza jurídica de los deberes objeto de estudio, debemos comenzar señalando las diversas situaciones jurídico-subjetivas, que en el plano abstracto, de forma genérica, pueden proyectarse en el ámbito de los distintos vínculos jurídicos existentes entre la Administración tributaria y los administrados...* (LÓPEZ MARTINEZ, J., *Los deberes de información tributaria*. Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 204).

Por lo que respecta a aquellos flujos que no tienen su origen en la Administración, emprenderemos el estudio del régimen sancionador, pues, si nos fijamos, el mismo gira, básicamente, alrededor del incumplimiento de los distintos deberes de información hacia la Administración. Dedicaremos asimismo especial atención a aquellos otros efectos, distintos del incumplimiento, del deber de informar a la Administración, tanto por lo que se refiere a la información relativa al propio obligado al que se requiere como por la que se requiere en relación a terceros.

b) Fronteras del problema de investigación

La delimitación del espacio de trabajo en el que nos hemos de mover resulta esencial para alcanzar resultados concluyentes. Operar en un entorno evanescente, falto de límites claros y precisos, huérfano de acotaciones, constituye, *in nuce*, campo abonado a la fungibilidad de conceptos y a la dispersión argumental. Por este motivo resulta imprescindible dedicar un tiempo a cercar nuestro objeto de estudio.

Cualquier flujo de información que se produzca entre Administraciones, entre la Administración y los ciudadanos, o de estos últimos entre sí, por causas de interés público, podemos llamarla comunicación pública. Cuando dicha información, en atención a su contenido, es de carácter tributario, a la agrupación de aquellos flujos le llamamos comunicación tributaria.

Un concepto de comunicación tributaria referido exclusivamente al ámbito de la aplicación de los tributos dejaría fuera de nuestro estudio las comunicaciones que se producen en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas o en el ejercicio de la potestad sancionadora²⁹. La comunicación en dichos ámbitos no

²⁹ El art. 83.2 LGT separa las funciones de aplicación de los tributos de las de resolución de reclamaciones económico-administrativas. Asimismo el art. 208.1 LGT establece que el procedimiento sancionador en materia tributaria se debe de tramitar de forma separada al correspondiente de aplicación de los tributos (salvo renuncia).

resulta distinta ni fácilmente escindible, especialmente por lo que se refiere a la información proporcionada por la Administración tributaria, de la derivada de la aplicación de los tributos, con lo cual, aunque nos refiramos básicamente al ámbito de la aplicación de los tributos, lo dicho será trasladable a los ámbitos de la revisión y de la potestad sancionadora.

Prescindimos además de las comunicaciones que se producen con carácter voluntario para centrarnos en el ámbito de las que tienen carácter preceptivo, dejando así, por ejemplo, fuera de nuestro estudio figuras como la denuncia, la aportación de datos a un procedimiento, la formulación de alegaciones o la interposición de recursos, en la medida en que contengan información dirigida a la Administración. Asimismo, también quedan fuera aquellas informaciones de la Administración tributaria dirigidas a los ciudadanos no exigidas por la normativa tributaria (aunque en estos casos, tampoco cabría incluirlas en el ámbito de la aplicación de los tributos), así por ejemplo, la llamada comunicación imagen, la comunicación administrativa o aquella que se lleva a cabo con fines educativos.

Acotamos también nuestro estudio al de las comunicaciones que se dan dentro del ámbito nacional, no considerando las comunicaciones entre Estados o entre sus organismos, órganos o agentes.

En toda comunicación habrá un sujeto activo y un sujeto pasivo; desde esta perspectiva adoptamos el punto de vista del sujeto pasivo, el de aquel que está sujeto a un deber o a una obligación.

Nos limitamos al ámbito tributario, por un lado porque en el ámbito superior, la comunicación pública, se han realizado ya importantes estudios, algunos de los

cuales citamos en este trabajo³⁰, especialmente en el ámbito de la información por parte de la Administración hacia los ciudadanos y, por otro lado porque la aproximación a ámbitos más concretos permite un mayor contacto con la realidad normativa y, por lo tanto, con los aspectos jurídicos más vinculados a la praxis.

Mantenernos dentro del ámbito de los tributos, sin más acotación, supondría considerar tanto los aspectos económicos como los aspectos jurídicos o sociales de los mismos. Un campo extraordinariamente amplio que conduciría a conclusiones demasiado generalistas, una opción válida pero que iría en sentido contrario a nuestro propósito: el de estudiar un aspecto muy concreto del campo tributario y extraer conclusiones prácticas de carácter puntual. Omitimos por lo tanto cualquier referencia, no ya a aspectos ajenos al ámbito jurídico, sino a cualquier aspecto del ámbito tributario ajeno a la aplicación de los tributos.

Incluso dentro del ámbito hasta aquí acotado, omitimos considerar, como ya hemos dicho, el suministro voluntario de información, y ello porqué, queriendo hallar unos fundamentos y naturaleza común para la misma, difícilmente sería ello realizable si abarcamos conjuntamente los casos de suministro voluntario y al mismo tiempo los casos de suministro preceptivo de información. Ello nos permite además situarnos en el ámbito de los derechos y de los deberes que constituye, precisamente, el que queremos estudiar bajo la denominación genérica de "naturaleza jurídica".

³⁰ GARDINI, G., *La comunicazione degli atti amministrativi. Uno studio alla luce della Legge 7 agosto 1990, N.241*, Giuffrè, Milano, 1996; MELLONCELLI, A., *L'informazione amministrativa*, Maggioli Editore, Dogana, República de San Marino, 1993; GALÁN GALÁN, A., "La Comunicación Pública", en TORNOS MAS, J. y GALÁN GALÁN, A. (Coords.), *Comunicación Pública*, Marcial Pons, Madrid, 2000.

Obviamente la consideración de la comunicación entre distintos Estados supondría, dado lo amplio de esta dimensión, perder buena parte de los esfuerzos de concreción que hasta aquí hemos descrito.

c) Resolución del problema de investigación

En relación con el fundamento jurídico de la comunicación tributaria pretendemos determinar si existe un fundamento común a los distintos flujos de información. Veremos que, efectivamente, existe un fundamento común: el deber de la Administración de actuar de acuerdo con el principio de eficacia, no como un deber de resultado, sino como una obligación de medios. Asimismo, observamos que existen fundamentos constitucionales específicos: para la información a los ciudadanos el de garantizar su seguridad jurídica, para la información a la Administración o para la información entre particulares el deber de contribuir a las cargas públicas, elemento basilar del sistema tributario y muro de contención de la iniquidad social³¹, y en relación con el deber de informar sobre terceros, la potestad del legislador de establecer prestaciones personales de carácter público.

En relación a la naturaleza jurídica de la comunicación tributaria pretendemos estudiar las posiciones jurídicas susceptibles de producirse en el ámbito de la información tributaria. El resultado de esta investigación nos debe de conducir en primer lugar a determinar, en los distintos casos que pueden darse en cada flujo de información, cual es la posición subjetiva que ocupan quienes intervienen en el mismo, en segundo lugar a determinar la posición de la información en cada uno de los esquemas dogmáticos que se han utilizado para describir el fenómeno tributario

³¹ Aunque en referencia a la información sobre terceros, pero que entendemos aplicable a cualquier flujo de información tributaria, no es superfluo recordar que... *-según afirman la doctrina y la jurisprudencia- la información sobre terceros hace posible la justicia tributaria* (HERRERA MOLINA, PM., La potestad de información tributaria sobre terceros, La Ley, Las Rozas, 1993).

y, finalmente a hacer una crítica de los múltiples criterios de distinción entre obligaciones y deberes.

Por lo que respecta a los efectos de la comunicación tributaria, la resolución del problema de investigación supone tanto en lo relativo a los efectos del incumplimiento del deber de informar como en relación a los efectos en general de la realización de dicho deber, una vez descritas las consecuencias de los distintos flujos, efectuar un análisis crítico tanto de aquellas opciones legales que consideramos más controvertidas como de la jurisprudencia sobre la materia.

d) Preguntas de investigación

Así pues, con nuestra investigación pretendemos dar respuesta a los distintos interrogantes hasta aquí planteados:

¿Cuál es el fundamento jurídico de la comunicación tributaria y cuales los fundamentos jurídicos específicos de cada uno de los flujos que la integran?

¿Cuáles son las situaciones jurídicas subjetivas susceptibles de producirse en el ámbito de la comunicación tributaria?

¿Qué posición ocupa la información en los distintos esquemas dogmáticos del fenómeno tributario?

¿Cuál es el grado de aplicabilidad de los distintos criterios de distinción entre obligaciones y deberes en el ámbito tributario?

¿Puede hablarse de una naturaleza jurídica de la comunicación tributaria o bien los distintos flujos informativos tienen naturalezas propias?

¿Cuál es el régimen de responsabilidad derivado del incumplimiento del deber de informar?

¿Qué otros efectos derivan del cumplimiento u omisión del deber de informar a la Administración tributaria y del deber de esta de informar a los ciudadanos?

4. Relevancia de la investigación

La consideración de una nueva categoría, que hemos llamado comunicación tributaria, que abarque la totalidad de flujos informativos susceptibles de producirse en el ámbito tributario requiere la construcción del aparato teórico necesario para el ulterior desarrollo de dicha categoría. Un primer paso hacia dicha construcción, una vez acotado el concepto con el que trabajamos, consiste en determinar y describir el fundamento jurídico al que sirve dicha categoría con independencia de que las distintas especies que conforman el género tengan fundamentos propios que, además, pueden ser varios para cada una de ellas. La detección de un fundamento común a los distintos flujos informativos supone la consolidación de aquel primer paso, la fijación del fundamento jurídico de la categoría que pretendemos construir.

Avanzando en la mencionada construcción y moviéndonos todavía en el plano de lo más teórico, la determinación de la naturaleza jurídica de nuestra categoría supone una aportación tendente a delimitar los contornos de la comunicación tributaria. Sin embargo, el estudio de la naturaleza jurídica nos parece especialmente relevante, no ya por la eventual determinación de una naturaleza común a los distintos flujos sino por fijar y aplicar a casos concretos del ámbito tributario, las posiciones jurídicas subjetivas que se dan en los distintos flujos informativos, los conceptos de sujeción, vinculación, relación jurídica, deber en sentido amplio y en sentido estricto, obligación formal y obligación material, derecho subjetivo, interés legítimo o carga, que con frecuencia se utilizan de forma indiscriminada dando lugar a no pocas confusiones.

El estudio de los esquemas dogmáticos del fenómeno tributario apuntando el lugar que ocupa la información dentro de cada uno de ellos nos ha parecido también un

aspecto relevante y relativamente novedoso a tener en cuenta dentro del contexto de la naturaleza jurídica de la comunicación tributaria, en la medida en que el elemento histórico forma parte y contribuye tanto a delimitar como a profundizar, es decir, a definir, el objeto de estudio.

Asimismo, la crítica a los distintos criterios dirigidos a distinguir entre deberes y obligaciones en el ámbito tributario, íntimamente relacionado con el previo estudio que hemos realizado de las posiciones jurídicas subjetivas, podemos calificarlo de inédito, aunque aceptamos que, precisamente por la condición apuntada, también podrá calificarse de controvertido. Nosotros, que nos mostramos refractarios a su utilización, pensamos que las conclusiones en relación con esta cuestión son consistentes con los conceptos que hemos defendido en los apartados correspondientes del capítulo dedicado a la naturaleza jurídica de la comunicación tributaria.

En relación con los efectos de la comunicación tributaria, hemos llevado a cabo un estudio crítico de los que se producen como consecuencia de cada uno de los flujos poniendo de relieve los aspectos que nos han parecido más cuestionables de su regulación y sentado las bases para una eventual futura línea de investigación tendente a determinar posibles efectos comunes a los distintos flujos informativos³².

Dentro de los efectos, hemos dedicado una buena parte del estudio a las consecuencias del incumplimiento del deber de informar. Ello, puede no resultar innovador, especialmente si se tiene en cuenta que gran parte del régimen sancionador tributario incide, precisamente, sobre aquel incumplimiento de los deberes de información. Sin embargo, pensamos que aportamos una sistemática

³² Empezar aquí la búsqueda de unos posibles efectos comunes a los distintos flujos de comunicación tributaria excedería el ámbito de este trabajo y, por coherencia, obligaría a completar la construcción del concepto, que aquí solo apuntamos, de "comunicación tributaria" con un estudio más profundo de los sujetos, del objeto, del contenido y de las circunstancias de la misma.

distinta a la de la propia LGT en materia de clasificación de las sanciones, tal vez más consistente con su contenido. Es decir, si las sanciones se refieren al incumplimiento de los deberes de información, porqué no clasificarlas según los distintos flujos de información que se dan en el ámbito tributario. La adopción de esta sistemática, puede contribuir a una mayor coherencia entre sanciones que persiguen fines semejantes de cara a posibles futuras reelaboraciones o desarrollos de las mismas.

Hemos apuntado también, continuamos dentro del ámbito de los efectos, determinados aspectos asimétricos del régimen de responsabilidad y propuesto soluciones a los mismos. Así, citamos, *ad exemplum*, aquellos casos en que, contemplándose ausencia de responsabilidad, sin embargo la misma no exonera ni de los intereses de demora ni del régimen de recargos.

Dedicamos también una atención especial al régimen de los efectos de la información dirigida a la Administración y ello porque, no siendo menos importante el ámbito de los derechos, preponderante en el flujo de información que va de la Administración a los ciudadanos, el ámbito de las potestades de la Administración y, por lo tanto de los correspondientes deberes de los ciudadanos, bien merece ser acotado en sentido restrictivo, pues de lo contrario, el uso abusivo de estas potestades podría comprometer la vigencia de aquellos derechos.

En particular, y puesto que estamos bajo el epígrafe dedicado a la relevancia de este trabajo, y hablando una vez más *ad exemplum*, hemos observado, no habiendo encontrado doctrina alguna al respecto, que el artículo 93.4.c) LGT relativo al secreto del protocolo notarial presenta, ya desde la misma aprobación de la LGT, una parcial falta de vigencia. En efecto, dice dicho artículo que el secreto del protocolo notarial abarcará los instrumentos a que se refiere el artículo 35 de la Ley del Notariado. Sin embargo, el contenido de dicho artículo fue derogado en 1990 y el contenido del actual artículo 35 mencionado, nada tiene que ver con el secreto del protocolo

notarial. Un detalle que pasó inadvertido a las distintas Comisiones que trabajaron en la elaboración de la actual LGT así como al propio legislador, por no mencionar que no hemos encontrado ninguna referencia en la doctrina científica especializada³³.

De llegarse finalmente a construir la categoría de la comunicación tributaria, la misma, en una primera aproximación, sin duda tendría un valor didáctico, en la medida en que permitiría tratar los distintos flujos como especialidades o casos particulares de aquel concepto genérico, proporcionando coherencia y uniformidad a los mecanismos de articulación del sistema tributario.

Pero además, la adopción de medidas en materia de comunicación podría llevarse a cabo directamente sobre dicha figura, transportándose por lo tanto, de forma inmediata, a todos los flujos que la componen, manteniendo así la consistencia del sistema. Este tratamiento unitario, cuando menos, podría conducir a plantearse cuestiones como ¿están los plazos de que dispone la Administración para informar a los ciudadanos en consonancia con los que se les exigen a estos para informar a la Administración? ¿Son las consecuencias del incumplimiento del deber de informar las mismas para la Administración que para los ciudadanos? ¿De existir diferencias, están justificadas o las mismas se establecen *pro domo sua*?

En definitiva, y con independencia de la necesaria discriminación positiva en favor del ciudadano, en aquellos ámbitos en que la Administración tributaria actúa, bajo el pretexto de su condición de *potentior personae* a través de potestades exorbitantes, la homogeneización de derechos y deberes entre Administración y ciudadanos debe de

³³ Así por ejemplo GÓMEZ JIMÉNEZ, C., *Obligaciones de información de los notarios ante la Hacienda Pública*, CISS, Valencia, 2009.

avanzar hasta erradicar el solipsismo administrativo³⁴ que, injustificadamente, todavía impera en tantos parajes del ámbito tributario.

5. Contenido y estructura de la investigación

Cualquier trabajo de investigación requiere una previa delimitación del objeto de estudio, la definición del concepto que vamos a utilizar, los sujetos que intervienen, la función que aquel está destinada a cumplir o las distintas modalidades con que se nos presenta.

En el primer capítulo, desarrollamos estas cuestiones empezando por aclarar los aspectos terminológicos transcendentales, puesto que por un lado ni la doctrina ni la normativa atribuyen a expresiones idénticas, de utilización ubicua, el mismo significado, dando lugar a verdaderas construcciones anfibológicas y, por otro, con frecuencia, a distintos significantes se les atribuyen idéntico significado, dando lugar a las confusiones propias de la sinonimia.

Se destacan asimismo, en este capítulo, las dos variables a partir de las cuales se definen los distintos flujos de información, los sujetos implicados y la dirección de la información. Se justifica además la adopción de un criterio objetivo para conceptuar como pública la información: el interés público de la misma.

La necesidad de acotar nuestro objeto de estudio nos lleva, ya de entrada, a fijar nuestra primera gran delimitación dentro del amplio campo de la comunicación

³⁴ Solipsismo proviene de la expresión latina *solus ipse*, “solo yo”. Supone la adopción del paradigma ptolomaico en virtud del cual todo se define y gira alrededor de uno mismo. El *solipsismo administrativo*, conllevaría a considerar, tanto por parte de la normativa administrativa como por parte de la propia Administración, que todo se define a partir de ella, obviando el vicariato que justifica su misma existencia. Por el contrario, el eje alrededor del cual debe de girar la actuación administrativa debe de ser el ciudadano, bien en su vertiente colectiva, orientada a la satisfacción de los intereses generales o bien en su vertiente individual, dirigida a la satisfacción de las necesidades personales. A este respecto, véase el caso mencionado en el segundo párrafo del epígrafe 1.2.2 del segundo capítulo (pág. 79) así como la nota 57.

pública, así, nos referiremos a la que hemos denominado comunicación tributaria y, concretamente, a la que se desarrolla dentro del ámbito de aplicación de los tributos.

Haremos un estudio introductorio sobre los sujetos que intervienen en la comunicación tributaria: la Administración (tributaria o no) y los ciudadanos. Aunque salvo en el flujo de información de los ciudadanos entre sí derivado de la aplicación de los tributos, deberá siempre de intervenir una Administración tributaria.

El objeto sobre el que recae la comunicación es la información, que puede ser entendida desde el punto de vista del emisor o desde el punto de vista del receptor. Adoptamos el punto de vista del primero en la medida en que ello supone entender la información como "puesta a disposición" y no como "adquisición de conocimientos", lo cual supondría un grado de incertidumbre incompatible con nuestros fines³⁵.

En relación a la función que debe de cumplir la comunicación, en lo que a nosotros nos interesa, la misma viene referida a la aplicación eficaz de los tributos, cumpliendo además para los ciudadanos funciones como la reducción de los costes indirectos o garantizar la seguridad jurídica.

Ya en el segundo capítulo, relativo a los flujos de información, estudiamos los aspectos más generales de cada uno de dichos flujos, el que va de la Administración hacia los ciudadanos, el que va de estos hacia la Administración, el que se produce entre Administraciones, que no es más que un caso particular del anterior, en la medida en que los concebimos como información hacia la Administración tributaria y,

³⁵ ... considerar la comunicación como instrumento de adquisición efectiva de conocimiento no solo es incorrecto, es falso... ya que cada fenómeno psíquico no puede aprehenderse, no puede ser relevante en el ordenamiento, como acto o hecho, sino en virtud de un comportamiento humano capaz de representarlo (GARDINI, G., *La comunicazione degli atti amministrativi. Uno studio alla luce della Legge 7 agosto 1990, N.241*, Giuffrè, Milano, 1996, pág. 15. La traducción es nuestra)

finalmente, la información entre particulares como consecuencia de la aplicación de los tributos.

Dentro del primer grupo, la información a los ciudadanos, centramos nuestro estudio en dos tipos de comunicación, la jurídico-formal, dirigida a regular relaciones jurídicas y que puede estar vinculada o no a una relación jurídica ya constituida y la comunicación de servicio, destinada a informar bien sobre la existencia o reglas de utilización de un servicio o bien a cuestiones ajenas al mismo, como la relativa a la normativa aplicable o la que se refiere a los aspectos organizativos de la Administración,

Por lo que respecta a la información proporcionada a la Administración, nos acercamos a dicha cuestión a través del deber general de facilitar sus funciones a la Administración establecido en el artículo 39 LRJAPAC, deber que, necesariamente debe de ser establecido mediante Ley. Desarrollamos una tipología de los casos que pueden darse, dejando fuera de nuestro ámbito de estudio la información que se produce de forma voluntaria y, dentro de la información preceptiva, distinguiendo entre la relativa al mismo ciudadano que la proporciona de la relativa a terceros distintos del que la suministra.

Dedicamos asimismo un apartado a la información que otras Administraciones (o sus agentes) proporcionan a la Administración tributaria, refiriéndonos al deber general de colaboración interadministrativa pero dejando claro que el deber de informar a la Administración tributaria, salvo contadas excepciones, no se basa en aquel deber general sino en el deber que establece la propia normativa tributaria.

Para terminar con este segundo capítulo dedicaremos un epígrafe a la información entre particulares, distinguiendo entre deberes materiales y deberes formales, definiendo, en relación a estos últimos, los sujetos que intervienen en los lados activo y pasivo de la relación.

En el tercer capítulo, estudiamos el fundamento de la comunicación tributaria, refiriéndonos en primer lugar al que consideramos el fundamento común a todas las especies de comunicación: el principio de eficacia. A continuación desarrollamos los fundamentos específicos de cada uno de los distintos flujos. Adoptamos el punto de vista consistente en considerar la información como un deber de quien debe de suministrarla excepto en el caso de la información a los ciudadanos en que, por parecernos más relevante en este caso el punto de vista del ciudadano, nos referimos a la información como derecho³⁶.

Dentro de este apartado nuestro estudio no se limitará a los fundamentos constitucionales sino que nos extendemos también al campo de los fundamentos legales de los distintos flujos informativos.

El capítulo cuarto, dedicado a la naturaleza jurídica de la comunicación tributaria, comienza estudiando la distinción entre deberes y obligaciones así como las situaciones jurídicas subjetivas susceptibles de producirse en la relación informativa.

Dedicamos en este capítulo un epígrafe a los esquemas dogmáticos del fenómeno tributario y al lugar que la información cumplía dentro de los mismos. Asimismo, este estudio nos sirve para profundizar en el concepto de relación jurídico-tributaria, tratado en el epígrafe anterior y esencial para determinar la naturaleza jurídica de nuestro objeto de estudio.

En el tercer apartado analizamos los distintos criterios propuestos para distinguir entre obligaciones y deberes, criterios que, desde los puntos de vista que hemos

³⁶ Aunque referido a la información sobre terceros, creemos aplicable a cualquier flujo de información la opinión según la cual... *este especial deber de colaboración puede ser objeto de estudio tanto desde la perspectiva de la Administración... como desde la perspectiva del obligado, en cuyo caso nos encontraremos ante un deber o una situación de sujeción* (HURTADO GONZÁLEZ, J.F., *El deber de colaborar con la Administración tributaria facilitando información sobre terceros*, Lex Nova, Valladolid, 2001, pág. 93).

adoptado, comprobamos que no nos resultan de especial utilidad, motivo por el cual, en el apartado siguiente, relativo a los deberes tributarios, adoptamos un nuevo punto de vista que nos permite concluir que la comunicación tributaria tiene la naturaleza jurídica de un deber tributario.

Finalmente, constatamos, mediante un estudio individualizado de cada flujo, que en todos los casos, nos encontramos ante deberes tributarios.

El último de los capítulos lo dedicamos a los efectos de la comunicación tributaria y, en particular, a los efectos derivados del incumplimiento de los deberes de informar, lo cual puede dar lugar en el caso de la información a los ciudadanos a la responsabilidad patrimonial de la Administración y, en el resto de los casos, a la aplicación del régimen sancionador tributario.

Además, consideramos, en relación a la información a los ciudadanos, los efectos que producen las distintas manifestaciones del deber de informar (o, lo que es lo mismo, de los distintos instrumentos de información). En relación con la información a la Administración distinguimos los efectos de la información cuando la misma se refiere al propio obligado tributario de cuando se refiere a terceros, dedicando un apartado a los límites al deber de informar y a uso de la información. Finalmente, en relación a los efectos de la información entre ciudadanos, repasamos los casos particulares de la comunicación de datos al retenedor y a los efectos del certificado de retenciones y de la emisión de facturas.

Capítulo Primero: Aspectos generales de la comunicación tributaria

1. COMUNICACIÓN PÚBLICA: 1.1. Precisiones Conceptuales. 1.2. Acepciones de la expresión “comunicación pública”. – 2: DE LA COMUNICACIÓN PÚBLICA A LA COMUNICACIÓN TRIBUTARIA. – 3: LOS SUJETOS DE LA COMUNICACIÓN TRIBUTARIA. 3.1. La Administración tributaria. 3.2. Otras Administraciones. 3.3. El ciudadano. – 4: OBJETO DE LA COMUNICACIÓN TRIBUTARIA. – 5: FUNCIÓN DE LA COMUNICACIÓN TRIBUTARIA. – 6: FLUJOS DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA. – 7. CONCLUSIONES.

1. Comunicación Pública

Al abordar la investigación de cualquier materia, la primera tarea que se nos presenta es la de delimitar cuales habrán de ser los contornos del objeto de estudio así como la de precisar la terminología de la que haremos uso.

Unos contornos difusos, un contenido heterogéneo o una terminología imprecisa pueden condicionar de manera determinante los resultados aunque el método de trabajo seguido haya sido el adecuado.

Resulta pues imprescindible, aunque solo sea en una primera aproximación¹, establecer algunas concreciones terminológicas sobre expresiones que serán de uso continuado a lo largo de todo el trabajo así como algunas acotaciones que han de delimitar nuestro objeto

Sea cual sea el idioma, un gran número de sus palabras o expresiones susceptibles de ser usadas para la transmisión de conocimientos están repletas de posibilidades anfibológicas, motivo por el cual los operadores jurídicos han acusado la influencia

¹ Más adelante, cuando la necesidad de buscar categorías comunes susceptibles de englobar las distintas modalidades de comunicación pública nos lo requiera, estableceremos, por vía de exclusión, nuevas acotaciones.

de la terminología².

En el ámbito del Derecho, resulta habitual que, no ya la doctrina, sino el propio legislador, atribuya a una misma expresión un significado variable según el contexto específico en que la misma haya de utilizarse³, o viceversa, utiliza expresiones diversas para referirse a un mismo objeto. Dicho fenómeno, se produce en el ámbito legislativo, no ya en relación a leyes distintas sino incluso dentro de un mismo texto normativo⁴.

² Cfr. GIANNINI, M.S., *Diritto Amministrativo, II*, Giuffrè, Milano, 1993, pág. 531, citado por GARDINI, G., *La comunicazione degli atti amministrativi. Uno studio alla luce della Legge 7 agosto 1990, N.241*, Giuffrè, Milano, 1996, pág. 2, nota 1, párrafo 1º.

³ El artículo 48.3 LGT se refiere a la “comunicación” del domicilio fiscal. El artículo 87.1 LGT habla de “comunicación” como vehículo destinado a informar sobre la tributación de determinados sectores, actividades o fuentes de renta. El artículo 99.6 LGT, relativo a la práctica de la prueba, establece la no obligatoriedad de la “comunicación” previa a los interesados. El artículo 99.7 LGT califica de “comunicación” a los documentos que se utilizan para notificar el inicio de un procedimiento, otros hechos o circunstancias relativos al mismo o para efectuar requerimientos (en particular el artículo 143.1 LGT establece la documentación de las actuaciones de inspección mediante “comunicaciones”). Por su parte, el artículo 121.1 LGT utiliza la expresión “comunicación” para referirse a aquella declaración de datos realizada por el obligado tributario con la finalidad de que la Administración determine, si procede, la cantidad que se le haya de devolver. El artículo 177.sexties, en su primer apartado se refiere a la “comunicación” procedente de la autoridad de otro Estado confirmando la notificación en dicho Estado de un acto administrativo de la Administración tributaria española. La disposición adicional sexta se refiere por su parte a la “comunicación” del NIF. Vemos pues que unas veces, tiene carácter preceptivo (99.7 LGT), y otras voluntario (87.1 LGT); otras se asimila a notificación, como puesta en conocimiento o a notificación como pretensión de información (143.1 LGT en relación con el 99.7 LGT); puede tener carácter declarativo (121.1 LGT) o constitutivo (99.7 LGT); puede dirigirse a ciudadanos (87.1 LGT), a la Administración tributaria (48.3 LGT) o incluso a otros Estados (177 sexties).

⁴ Así, la anterior LGT (Ley 230/1963, de 28 de diciembre) aunque no contenía un concepto de “comunicación”, distinguía, en su artículo 35.1 entre declaraciones y comunicaciones. Aún así, en su artículo 45.2 (según la redacción dada por la Ley 10/1985, de 26 de abril) decía: ...*Cuando el sujeto pasivo cambie su domicilio deberá ponerlo en conocimiento de la Administración tributaria mediante declaración expresa a tal efecto...* Vemos pues, que utilizaba la expresión *declaración* cuando la misma, según el artículo 102.1 reservaba dicho término exclusivamente para aquel documento en que se manifestara la producción de las circunstancias o elementos integrantes de un hecho imponible. El término que debería de haber utilizado la Ley en el mencionado artículo 45.2, era el de *comunicación*. Si este caso constituye un ejemplo de sinonimia, dentro de la normativa vigente, encontramos un caso de polisemia en el art. 75.3 RAT: *Los certificados expedidos por medios telemáticos producirán idénticos efectos a los expedidos en papel*. La expresión “expedir” tiene dos acepciones: extender por

En particular, el fraccionamiento conceptual que caracteriza el uso de la expresión “comunicación pública” nos obliga a precisar, ante todo, qué entendemos, en este trabajo⁵, bajo dicha denominación⁶, objeto unas veces de sinonimia y otras de polisemia⁷.

La expresión “comunicación pública” ha sido conceptuada, en general, como cualquiera de las actividades llevadas a cabo en el campo de la información por el poder público⁸, lo cual nos lleva, a su vez, a precisar, qué entendemos por información.

escrito y enviar. En el artículo citado, vemos que dentro de una misma línea se utilizan dos significados distintos para la misma palabra. Cuando se habla de certificados expedidos por medios telemáticos, “expedir” significa “enviar. Cuando se habla de certificados expedidos en papel, “expedir” significa “extender por escrito”.

⁵ Aunque hablaremos siempre de comunicación tributaria, las consideraciones hechas en este epígrafe para la comunicación pública son trasladables a la comunicación tributaria.

⁶ *...una parte de la doctrina tiende a atribuirle (a esta cuestión) una utilidad solo teórica, en el convencimiento de que corresponde al derecho positivo decir la última palabra en orden al tipo de instrumento de conocimiento a utilizar en cada caso...sin embargo... una distinción preliminar entre las diversas formas de transmisión del conocimiento, de tal forma que corresponda a cada una de ellas una noción definida y cierta, constituye un paso obligado en el estudio del tema de la comunicación pública.* (GARDINI, G., *La comunicazione degli atti amministrativi. Uno studio alla luce della Legge 7 agosto 1990, N.241*, Giuffrè, Milano, 1996, pág. 3. La traducción es nuestra).

⁷ *...La expresión “comunicación pública” puede designar para algunos autores la total actividad desarrollada por la autoridad para procurar los elementos de conocimiento en favor de los administrados (así, el conjunto de actividades de la Administración en materia de comunicación); para otros el instrumento concretamente utilizado para informar a los interesados (así por ejemplo, como equivalente a la publicación de una norma); y, aún para otros, el acto administrativo que la autoridad transmite al destinatario, a fin de que lo conozca y así conseguir, con respecto al mismo, la producción de los efectos típicos (por ejemplo una liquidación tributaria)”* (GARDINI, G., *La comunicazione degli atti amministrativi. Uno studio alla luce della Legge 7 agosto 1990, N.241*, Giuffrè, Milano, 1996, pág. 2. La traducción es nuestra).

⁸ Cfr. GARDINI, G., *La comunicazione degli atti amministrativi. Uno studio alla luce della Legge 7 agosto 1990, N.241*, Giuffrè, Milano, 1996, pág. 3. Nuestro concepto, sin embargo, es considerablemente más amplio, como inmediatamente veremos.

En su acepción originaria “informar” significa “dar forma a cualquier cosa”⁹. Dicha utilización del término, es habitual todavía hoy entre la doctrina¹⁰ e incluso en el ámbito normativo¹¹. Otras veces, “información” se asimila a notificación, entonces “informar” equivaldría a *notum facere* (dar a conocer), de manera que la información sería la actividad tendente a llevar cualquier cosa a conocimiento de otros¹². En su significado más común, información equivale a transmisión de conocimiento¹³. Este carácter intersubjetivo de la información muestra su idoneidad para constituir un fenómeno típicamente jurídico¹⁴.

⁹ En una de sus acepciones el Diccionario de la Real Academia, define informar como: “Dar forma sustancial a algo” y, de forma parecida, el Diccionari de la Llengua Catalana: “Dotar de forma (alguna cosa), ésser-ne el principi formatiu”.

¹⁰ Se dice que *la declaración informa la relación jurídica fundamental de la que deriva* o que *la analogía entre dos hipótesis informa la línea constructiva de una categoría* (GIAMPICCOLO G, *La dichiarazione recettizia*, Giuffrè, Milano, 1959, págs. 214 y 223) o que *la dirección hacia un destinatario informa la declaración* (PUNZI C., *La notificazione degli atti nel proceso civile*, Giuffrè, Milano, 1959, pág. 144), o bien se dice que *la señalización informa el principio de continuidad* (CORRADO, R, *Pubblicità degli atti giuridici*, in NssDI XIV, 1967, pág. 527). Todos citados por MELONCELLI, A., *L’informazione Amministrativa*, Maggioli Editore, Dogana (Repubblica de San Marino), 1993, págs. 17-18. La traducción es nuestra.

¹¹ Así, el artículo 53.3 de la Constitución establece: *El reconocimiento, el respeto y la protección de los principios reconocidos en el Capítulo III, “informarán” la legislación positiva, la práctica judicial y la actuación de los poderes públicos*. Por su parte el primer párrafo del apartado IV de la exposición de motivos de la LGT establece: *El título III se compone de cinco capítulos: el capítulo I, que consagra principios generales que deben “informar” la aplicación de los tributos*.

¹² Ambos significados están íntimamente relacionados puesto que, llevar cualquier cosa a conocimiento de alguien implica la posibilidad de una transformación en la psique del destinatario acorde al contenido de la actividad informativa desarrollada (Cfr. ARCIDIACONO, L., *Profili di riforma dell’amministrazione statale*, Giuffrè, Milano, 1980, pág. 243, citado por MELONCELLI, A., *L’informazione Amministrativa*, Maggioli Editore, Dogana –Repubblica de San Marino–, 1993, pág. 18, nota 2). A esta acepción se refiere, por ejemplo, el artículo 147.2 LGT según el cual *los obligados tributarios deben ser informados al inicio de las actuaciones del procedimiento de inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones*.

¹³ Tal será el significado que le daremos a la comunicación pública en este trabajo.

¹⁴ *El conocimiento, fenómeno del espíritu, asume relevancia jurídica cuando se transmite de un sujeto a otro y toma los caracteres de la relación* (MELONCELLI, A., *L’informazione Amministrativa*, Maggioli Editore, Dogana –Repubblica de San Marino–, 1993, pág. 19. La traducción es nuestra).

La información puede referirse bien a un fenómeno relativo a los medios de comunicación y a la formación, por parte de estos, de la opinión pública¹⁵ o bien a un fenómeno vinculado a la libre manifestación del pensamiento¹⁶. También puede hablarse de información entre Estados, entre ciudadanos, entre Administración Pública y ciudadanos. En definitiva, el régimen de la información será función de la naturaleza de los sujetos implicados, del sentido en que tiene lugar la transmisión de conocimientos¹⁷ y de la finalidad con que se propaga la información¹⁸.

1.1. Precisiones Conceptuales

La actividad informativa puede ser desarrollada por el poder público, pero también por los ciudadanos. Dicha actividad de los ciudadanos puede dirigirse al poder público pero también a otros ciudadanos. Además, para que la comunicación pueda ser calificada como pública, habrá que tener en cuenta la naturaleza y las circunstancias de la información.

Así pues, la relación comunicativa puede venir determinada, entre otros¹⁹, por dos

¹⁵ Así por ejemplo, el derecho a comunicar o recibir libremente información veraz por cualquier medio de difusión (art. 20.1.d) CE).

¹⁶ Tal como el derecho a expresar y difundir libremente los pensamientos, ideas y opiniones mediante la palabra, el escrito o cualquier otro medio de reproducción (art. 20.1.a) CE)

¹⁷ *En relación a la información que vincula a una autoridad administrativa con una persona, es fácil entrever no pocas diferencias entre el caso en que sea aquella la obligada a suministrar conocimientos a la Administración Pública, de aquel otro caso en el cual las posiciones están invertidas* (MELONCELLI, A., *L'informazione Amministrativa*, Maggioli Editore, Dogana – Repubblica de San Marino–, 1993, pág. 21.La traducción es nuestra). En el ámbito tributario nos encontramos tanto ante deberes de información a la Administración tributaria, como por ejemplo los de los artículos 93 y 94 LGT, como ante deberes de la Administración tributaria de informar a los ciudadanos, como por ejemplo los previstos en el artículo 85 LGT o, finalmente, de los deberes de información entre particulares, mencionados en el artículo 17.3 LGT.

¹⁸ Según cuál sea esta finalidad, hablaremos de comunicación imagen, comunicación de servicio, comunicación jurídico-formal o comunicación administrativa.

¹⁹ Así, por ejemplo, el interés público de la información o el carácter debido de la misma.

factores condicionantes: la naturaleza de los sujetos implicados y la dirección en la cual se realiza la transmisión de información²⁰.

La calificación de una comunicación como pública, aunque en ella no intervenga ningún sujeto público, supone adoptar un criterio objetivo, en virtud del cual la naturaleza de los sujetos que intervienen en la relación comunicativa no incide en el carácter público de la misma.

El carácter público vendrá dado por el contenido de la información que se transmite, que deberá ser de interés público²¹. De esta manera, no puede considerarse pública la comunicación en la que interviene un poder público si la misma no está orientada a un interés público, pero si podrá serlo la realizada entre ciudadanos por razones de interés público²².

De todas formas, en este último caso, de relación comunicativa entre ciudadanos, la ausencia de un poder público no es total puesto que, de forma mediata, el poder

²⁰ Cfr. GARDINI, G., *La comunicazione degli atti amministrativi. Uno studio alla luce della Legge 7 agosto 1990, N.241*, Giuffrè, Milano, 1996, pág. 10.

²¹ *Interés público es aquel interés común que, aunque no beneficie a la totalidad de la comunidad si lo hace al menos a una fracción importante de los miembros de esta, pudiendo, en ocasiones, coincidir con el interés privado, lo que por definición ocurre en la actividad administrativa de fomento, en la que se trata de estimular a los particulares para que cumplan objetivos privados que al tiempo redundan en el interés general* (PARADA VAZQUEZ, R., *Derecho Administrativo*, Tomo I, 7ª Edición, Marcial Pons, Madrid, 1999, pág. 428). *El interés público es el fundamento de la intervención administrativa en la vida social, ya que se configura como una cláusula general que alude a todo bien jurídico protegido por la comunidad jurídica e identificado como tal por el poder público* (PAREJO ALONSO, L., *Manual de Derecho Administrativo*, Ariel, Madrid, 1991, nota 15, pág. 239).

²² *El interés público deriva no solo de la institución sino también del equilibrio entre intereses públicos y privados, en su efectiva satisfacción. Los interesados participan entonces en el ejercicio del poder público. Esto lleva a verificar que la comunicación es pública en cuanto es de interés general* (SEPE, O., “Comunicazione, informazione ed interventi correttivi di finanza pubblica”, *Rivista trimestrale di scienza dell’amministrazione*, núm. 1, 1994, pág. 50, citado por GARDINI, G., *La comunicazione degli atti amministrativi. Uno studio alla luce della Legge 7 agosto 1990, N.241*, Giuffrè, Milano, 1996, pág. 10, pág. 8, nota 13. La traducción es nuestra).

público actúa, a través de la norma, forzando la relación²³.

1.2. Acepciones de la expresión “comunicación pública”

Según la perspectiva que se adopte, se evidencian básicamente dos acepciones de la expresión comunicación pública²⁴.

En un sentido amplio la comunicación pública sería la actividad desarrollada por cualquiera de las partes de la relación comunicativa con el objeto de suministrar información de interés público a la otra parte. Así, la comunicación pública estaría formada por un amplio conjunto de prestaciones dirigidas a proporcionar informaciones²⁵, conocimientos²⁶, acceso y promoción de la transparencia²⁷, en una

²³ Así, el artículo 24.1 LGT establece que son obligaciones entre particulares resultantes del tributo las que tienen por objeto una prestación de naturaleza tributaria exigible entre obligados tributarios. Serían de esta naturaleza, entre otros, las obligaciones de facturación, la obligación de entregar certificado de retenciones, la obligación de comunicar el NIF o los datos necesarios para elaborar la factura o practicar las retenciones.

²⁴ Cfr. GARDINI, G., *La comunicazione degli atti amministrativi. Uno studio alla luce della Legge 7 agosto 1990, N.241*, Giuffrè, Milano, 1996, pág. 3.

²⁵ Tal sería el caso de las obligaciones de información sobre terceros o de la obligación de declarar sobre los propios hechos imponibles.

²⁶ Así por ejemplo, los proporcionados por la Administración tributaria sobre la normativa aplicable. Dicho deber de informar se impone en el artículo 35.g) LRJAPAC y, en particular en el artículo 34.1.a) LGT.

²⁷ En especial hay que tener en cuenta la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno (en adelante LTBG) (BOE 295/2013, de 10 de diciembre). Resultan también relevantes en esta materia, el derecho de acceso a la información pública (art. 37 LRJAPAC), derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que se es parte (art. 34.1.e) LGT) o a conocer la identidad de autoridades y personal que tramitan los procedimientos en los que se es interesado (art. 34.1.f) LGT), a solicitar certificación y copia de la declaraciones presentadas (art. 34.1.g) LGT), etc... Hay que tener en cuenta sin embargo que el derecho de acceso previsto en la mencionada Ley 19/2013, *es un derecho distinto y más amplio que el derecho de acceso del ciudadano a los archivos y registros administrativos... en uno [el previsto en la LTBG], el objeto es cualquier información, y en el otro, [el objeto está constituido por] los archivos y documentos que formen parte de un expediente administrativo* (ENÉRIZ OLAECHEA, F.J., "El nuevo derecho de acceso a la información pública", *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 10/2014, pág. 3). ... *la nueva normativa supone un avance considerable, en cuanto se amplía notablemente la brevísima regulación legal del derecho contenida en la antigua redacción del art. 37 LRJAPAC, ofreciendo en la*

continua relación que implicaría tanto a sujetos públicos como a sujetos privados.

Dentro de esta concepción estudiaríamos los aspectos generales de la comunicación pública, naturalmente desde su vertiente jurídica: el fundamento, la naturaleza jurídica, el concepto, los sujetos, el objeto, el fin, las circunstancias, los efectos,...²⁸.

En un sentido más estricto la comunicación pública la constituirían los instrumentos concretos a través de los cuales se materializa la relación comunicativa²⁹. En esta acepción la expresión “comunicación” indicaría uno de los múltiples instrumentos previstos por el ordenamiento para que se transmita el conocimiento, o mejor, la cognoscibilidad, respecto a determinados actos, hechos o situaciones, consideradas jurídicamente relevantes³⁰.

*actualidad, cuando menos, una regulación bastante más completa y acabada que su predecesora (SENDÍN GARCIA, M.A., "Transparencia y acceso a la información pública" en *Transparencia, acceso a la información y buen gobierno*, Comares, Granada, 2014, pág. 139).*

²⁸ El concepto amplio de comunicación que adoptamos en este trabajo es distinto del adoptado por GARDINI pues incluimos además de la información proporcionada por la Administración, la información dirigida hacia la Administración así como aquella en que ambas partes de la relación comunicativa son particulares. *En el concepto de comunicación pública en sentido amplio deben de ser incluidas todas las manifestaciones relativas a las actividades llevadas a cabo en los sectores de la información y de la comunicación por parte de ministerios, entes públicos, entes territoriales, empresas públicas, autoridades independientes, en definitiva, del aparato público en sentido omnicomprendivo.* (GARDINI, G., *La comunicazione degli atti amministrativi. Uno studio alla luce della Legge 7 agosto 1990, N.241*, Giuffrè, Milano, 1996, pág. 3. La traducción es nuestra).

²⁹ En relación a la información que la Administración proporciona a los ciudadanos, nos encontraríamos, por ejemplo, ante los instrumentos de información relacionados en el artículo 85.2 LGT (publicaciones, comunicaciones, contestaciones a consultas, actuaciones previas de valoración...). En relación a la información que los obligados tributarios deben proporcionar a la Administración nos encontraríamos con las obligaciones del artículo 93.1 LGT. En relación con la información entre particulares nos encontraríamos ante las obligaciones que derivan del artículo 24 LGT.

³⁰ *El propósito de la comunicación, desde este punto de vista, es el de provocar en el destinatario la posibilidad de conocer el objeto de la transmisión noticial* (GARDINI, G., *La comunicazione degli atti amministrativi. Uno studio alla luce della Legge 7 agosto 1990, N.241*, Giuffrè, Milano, 1996, pág 7. La traducción es nuestra). ... *la información puede ser clasificada en jurídica, técnica y fáctica... la exacción de los tributos necesita contar con la información fáctica, esto es, con las circunstancias y los elementos que integran los hechos imposables por cada concepto del respectivo*

Al pasar de un concepto amplio a otro más estricto, pasamos de una comunicación entendida como actividad comprensiva de la entera función informativa a una comunicación entendida como instrumento a través del cual se concreta la transferencia³¹ de conocimientos de un sujeto a otro³².

2. De la comunicación pública a la comunicación tributaria

Con carácter general hemos definido la comunicación pública como cualquiera de las actividades llevadas a cabo en el campo de la información por parte no solo del poder público sino también por parte de los sujetos privados, siempre que aquella información tenga interés público.

Dicha definición general, debe de ser matizada y delimitada a los efectos del trabajo que pretendemos desarrollar³³.

En primer lugar, la comunicación que nos interesa, la tributaria, supone ya una primera gran delimitación del contorno de estudio. Dentro del Derecho público, a

sistema tributario (ALBIÑANA GARCIA–QUINTANA, C., “El secreto profesional y el deber de colaboración tributaria”, *Partida Doble*, núm. 151, 2004, pág. 36).

³¹ Aunque resulta más exacto hablar de “puesta a disposición” como veremos más adelante al hablar de cognoscibilidad.

³² Refiriéndose exclusivamente a la información transmitida por la Administración a los ciudadanos, una parte de la doctrina se ha valido de la expresión “comunicación pública” considerándola como un instrumento general de la Administración, aplicable a distintos sectores de la organización y de la actividad pública, mientras que otra doctrina ha entendido preferible reconducir la problemática a la tradicional teoría del acto, o más en general, a la del procedimiento administrativo (Cfr. CORLETTI, D., *Pubblicità degli atti amministrativi*, Enciclopedia Giurídica Treccani, XXV, Roma, 1991, citado por GARDINI, G., *La comunicazione degli atti amministrativi. Uno studio alla luce della Legge 7 agosto 1990, N.241*, Giuffrè, Milano, 1996, pág.7).

³³ *El estudio de un determinado vínculo jurídico que se genera en torno a las relaciones que surgen en el campo del Derecho Tributario, como en cualquier otro sector del Ordenamiento, supone, ... un esfuerzo previo de delimitación conceptual en orden a la consecución de un conjunto de principios a partir de los cuales realizar un análisis específico del objeto de estudio* (LÓPEZ MARTINEZ, J., *Los deberes de información tributaria*. Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 13).

través del Derecho administrativo y concretamente en el Derecho financiero³⁴, el nuestro, es un trabajo que se limita al ámbito del Derecho tributario. No hablaremos pues de comunicación pública sino de comunicación tributaria.

Las actividades a las que nos referiremos las limitaremos al ámbito de la aplicación del sistema tributario, de tal manera que la información contenida en la comunicación habrá de revestir interés tributario

Por poder público nos referiremos a la Administración tributaria³⁵, es decir a aquel conjunto de órganos y entidades que desarrollan funciones de aplicación de los tributos³⁶, imposición de sanciones y revisión en vía administrativa³⁷. Ello supone que, en los distintos flujos de información que consideraremos, siempre habrá de intervenir, salvo cuando se trate de información entre particulares resultante del tributo, una Administración tributaria, como emisora o receptora de información.

³⁴ *El Derecho financiero puede concebirse en sentido amplio o reducido, según comprende o no al Derecho tributario* (ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., “La discutida autonomía del Derecho Financiero”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 7, 1975, pág. 491).

³⁵ ...la Administración tributaria estará integrada por los órganos y entidades de Derecho público que desarrollen las funciones reguladas en sus títulos III, IV y V (Art. 5.1 LGT).

³⁶ *La aplicación de los tributos comprende todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos y en el cumplimiento de sus obligaciones* (Art. 83.1 LGT). Asimismo, el AMPLGT introduce un nuevo Título (el VII) en la LGT que, en un nuevo artículo, el 260.2, establece que *se considera aplicación de los tributos el ejercicio de las actividades administrativas necesarias para la ejecución de las decisiones de recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario, así como a las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias derivados de dichas decisiones*.

³⁷ *Las funciones de aplicación de los tributos se ejercerán de forma separada a la de resolución de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos dictados por la Administración tributaria* (Art. 83.2 LGT).

Finalmente, referiremos nuestro concepto de comunicación tributaria a aquella que se lleva a cabo por existir una norma que la exige, bien directamente, bien atribuyendo potestades a la Administración tributaria o imponiéndole deberes, quedando por lo tanto fuera del concepto aquella transmisión de información que se hace de forma voluntaria (así, por ejemplo, la interposición de una denuncia pública de las previstas en el art. 114 LGT).

Ello nos permitirá acotar el campo de estudio con el fin de facilitar nuestra investigación sobre una eventual naturaleza y fundamento jurídico comunes a las distintas modalidades de comunicación tributaria.

De esta manera, podemos definir la comunicación tributaria, retomando la definición inicial, como cualquiera de las actividades que, con carácter preceptivo, son llevadas a cabo en el campo de la información tributaria, por parte tanto de la Administración tributaria como de los ciudadanos o de otras Administraciones Públicas.

Estas acotaciones suponen dejar fuera del estudio, dentro del ámbito de la información a los ciudadanos, la llamada “comunicación imagen” que tiene la finalidad de promocionar los aspectos positivos de una institución, legitimando así, su misma existencia y actividad³⁸. También dejamos fuera, dentro del mismo ámbito, la “comunicación administrativa” en donde la Administración intenta convencer a los ciudadanos para que colaboren con ella en aras a la consecución de alguna finalidad de interés público³⁹.

³⁸ Cfr. GALÁN GALÁN, A., “La Comunicación Pública”, en TORNOS MAS, J. y GALÁN GALÁN, A. (Coords.), *Comunicación Pública*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 42.

³⁹ Ciertamente, el artículo 92 LGT titulado Colaboración social prevé en su primer apartado que los interesados puedan colaborar en la aplicación de los tributos en los términos y condiciones que reglamentariamente se determinen. Sin embargo, la posibilidad que brinda la legislación no supone el establecimiento de un canal de comunicación desde la Administración tributaria hacia los eventuales interesados para convencerlos de dicha colaboración. Además, de establecerse, dicha información,

Quedan fuera también determinados flujos informativos como los que existen desde la Administración tributaria hacia otras Administraciones Públicas de carácter no tributario, como por ejemplo los previstos en el artículo 95.1 LGT⁴⁰ ya que el contenido de la información que la Administración tributaria suministra a dichas Administraciones no está destinado a los fines que hemos definido para la comunicación tributaria.

3. Los sujetos de la comunicación tributaria

Tres son, básicamente, los sujetos que pueden integrar la relación comunicativa ínsita en toda comunicación tributaria tal como la hemos acotado: una Administración tributaria (en posición activa o pasiva), cualquier otro tipo de Administración (tributaria o no) y, finalmente, un ciudadano.

3.1. La Administración tributaria

Como se ha dicho, la Administración tributaria está integrada por los órganos⁴¹ y entidades que desarrollan las funciones de aplicación de los tributos⁴², imposición de

dada su finalidad exclusiva de incidir en la voluntad del destinatario, no estaría vinculada a la aplicación de los tributos ni, evidentemente, a ninguna de las otras funciones de la Administración tributaria. Finalmente, el carácter voluntario de este tipo de colaboración lo excluiría de nuestro concepto de comunicación pública.

⁴⁰ Órganos jurisdiccionales, Ministerio Fiscal, Inspección de Trabajo y Seguridad Social, entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social, comisiones parlamentarias de investigación, Tribunal de Cuentas, ...

⁴¹ El artículo 5.2 LOFAGE establece que *tendrán la consideración de órganos las unidades administrativas a las que se les atribuyan funciones que tengan efectos jurídicos frente a terceros, o cuya actuación tenga carácter preceptivo.*

⁴² Aplicar los tributos consiste en ejecutar, realizar o poner en práctica las normas que los regulan. Dicha aplicación no es privativa de la Administración tributaria sino que es una tarea compartida con los particulares. En este sentido, el artículo 83.1 LGT establece que *la aplicación de los tributos comprende todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias.*

sanciones⁴³ y revisión en vía administrativa⁴⁴ o, de forma más sintética, de aplicación de las leyes tributarias⁴⁵.

La Administración tributaria, conjuntamente con la Administración presupuestaria, conforman la Administración financiera, que es la encargada de administrar la Hacienda Pública, es decir el conjunto de los ingresos públicos y de los derechos de contenido económico⁴⁶.

Puesto que la estructura del Estado supone la coexistencia de distintas Administraciones Públicas, cada una con su propia Hacienda, hablaremos de una pluralidad de Administraciones tributarias con competencias para administrar los ingresos de cada una de aquellas Haciendas. Hablaremos, en general, de Administración tributaria para referirnos a cualquiera de dichas Administraciones.

La Administración tributaria, a su vez, está integrada por diversos órganos⁴⁷ que

⁴³ De acuerdo con el artículo 58.3 LGT las sanciones no formaran parte de la deuda tributaria, de manera que, tal como dispone el artículo 208.1 LGT, el procedimiento sancionador se tramitará de forma separada a los de aplicación de los tributos (salvo renuncia).

⁴⁴ Hay que tener en cuenta sin embargo que, de acuerdo con el artículo 83.2 LGT, la resolución de reclamaciones económico-administrativas deberá de ejercerse de forma separada a la de aplicación de los tributos. Es decir, los órganos de revisión económico-administrativa son órganos de la Administración tributaria, pero no desarrollan funciones de aplicación de los tributos.

⁴⁵ *La función específica de la Administración tributaria es la aplicación de las leyes tributarias* (PALAO TABOADA, C., “La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites”, *Estudios de Derecho y Hacienda. Libro homenaje a Albiñana García-Quintana*, volumen II. Ministerio de Economía y Hacienda, 1987, pág. 893).

⁴⁶ Los tributos sin embargo, *constituyen la parte más importante de la Hacienda Pública, es decir, del patrimonio del “procomún”* (STS de 30 de junio de 2004, FD 6º [RJ 2004/6004]).

⁴⁷ Hay que distinguir entre competencia administrativa y orgánica. En el primer caso nos referimos al conjunto de funciones cuya titularidad se atribuye a un ente público con preferencia a los demás. En el segundo al conjunto de funciones de un ente, la titularidad de cuyo ejercicio se atribuye a un órgano de dicho ente, con preferencia a los demás. Así por ejemplo, a la AEAT (un ente) se le atribuye un conjunto de funciones (competencia administrativa). Por otro lado al Departamento de Gestión Tributaria (un órgano) se le atribuye el ejercicio de determinadas funciones del total de funciones de la AEAT.

llevan a cabo diferentes funciones. Para el ejercicio de dichas funciones, el ordenamiento, atribuye a la Administración distintas potestades⁴⁸ y le impone distintos deberes⁴⁹.

La Administración tributaria actúa a través de sus órganos⁵⁰ y entidades⁵¹, de manera que la comunicación tributaria se establecerá por estos órganos y entidades⁵² bien como receptores o como emisores de información. Cuando la comunicación se establezca con órganos de otras Administraciones o entre órganos de distintos entes de la misma Administración, hablaremos de comunicación interorgánica y cuando se establezca entre órganos del mismo ente, hablaremos de comunicación interna.

⁴⁸ Al conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos se le llama (art. 17.1 LGT) relación jurídico-tributaria. Desde un punto de vista más restringido de relación jurídica, GARRIDO la ha definido como *aquella que se da entre dos sujetos de Derecho cuando la situación de poder en que se encuentra uno de ellos se corresponde necesariamente con una situación actualizada de deber de otro... las situaciones jurídicas que entre sí quedan enlazadas, mediante el concepto de relación jurídica, son las conocidas con los nombres de derecho subjetivo y obligación*. El hecho de que la situación deba de estar actualizada distingue la situación de deber de los simples deberes genéricos que solo se convierten en obligaciones concretas mediante un acto de ejercicio por parte del titular de la situación correlativa de poder (GARRIDO FALLA, F., *Tratado de Derecho Administrativo*, Volumen I, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1985, pág. 524 y nota 5). *El concepto de relación jurídica comprende, en sentido amplio, toda relación social y, en sentido estricto, aquella relación en la que el sujeto activo es titular de un derecho subjetivo* (BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M.T., *Derecho Financiero*, Librería Compás, Alicante, 1987, pág. 269).

⁴⁹ El artículo 30.2 LGT sujeta a la Administración tributaria a los deberes establecidos en el ordenamiento jurídico y especialmente a los establecidos en la LGT en relación con el desarrollo de los procedimientos tributarios.

⁵⁰ La Administración tributaria no debe de ser entendida como una entidad o conjunto de órganos que gestionan el sistema tributario como podría ser la AEAT. Entrarían dentro de este concepto además de los específicamente dedicados a administrar los tributos otros departamentos ministeriales, por referirnos solo a la Administración del Estado, que, por ejemplo, gestionaran tasas o contribuciones especiales.

⁵¹ Por entidades habrá que entender lo que en términos de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de organización y funcionamiento de la Administración General del Estado (BOE 90/1997, de 15 de abril), se llama Organismos Públicos, dentro de los cuales, en virtud del artículo 41 de dicha norma, se incluyen las Agencias Estatales.

⁵² A su vez, las entidades también estarán formadas por órganos.

Las funciones de la Administración tributaria están divididas, en el ámbito de las competencias del Estado (aunque también en el de otras Administraciones⁵³), entre distintos organismos públicos, de manera que, la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y la revisión en vía administrativa distinta de las reclamaciones, están atribuidos a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT)⁵⁴ y a la Dirección General de Tributos⁵⁵ y la resolución de las reclamaciones en vía administrativa está atribuida a los tribunales económico-administrativos⁵⁶.

Para el ejercicio de las funciones tributarias, el artículo 93.1 LGT establece, con carácter general, que cualquier persona (física o jurídica, pública o privada) debe proporcionar a la Administración tributaria (y, por lo tanto, la Administración tiene la potestad de exigirlo) toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria⁵⁷ relacionados con el cumplimiento de sus propias

⁵³ Ley 23/2007, de 28 de diciembre, por la que se crea la Agencia Tributaria de Andalucía y se aprueban medidas fiscales (BOJA 255/2007, de 18 de diciembre); Ley 7/2007, de 17 de julio de la Agencia Tributaria de Cataluña (DOGC 4931/2007, de 23 de julio); Decreto 202/2012, de 18 de octubre, por el que se crea la Agencia Tributaria de Galicia y se aprueba su estatuto (DOG 201/2012, de 22 de octubre); Acuerdo del Pleno del Ayuntamiento de Madrid de 29 de octubre de 2004, por el que se crea la Agencia Tributaria Madrid.

⁵⁴ Se trata de un ente de Derecho público, adscrito al Ministerio de Hacienda a través de la Secretaria de Estado de Hacienda, creado por el artículo 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991 (BOE 311/1990, de 28 de diciembre).

⁵⁵ Hay que tener en cuenta que la Administración tributaria, está integrada por los órganos y entidades de Derecho público que desarrollan las funciones reguladas en los títulos III, IV y V de la LGT (art. 5 LGT). Dentro del título III se incluye la contestación a las consultas tributarias (artículos 88 y 89 LGT). Correspondiendo dicha contestación a la Dirección General de Tributos (art. 65 RAT), resulta, por lo tanto que la Dirección General de Tributos queda encuadrada dentro de lo que es la Administración tributaria.

⁵⁶ Integrados en la Secretaria de Estado de Hacienda del Ministerio de Hacienda.

⁵⁷ La imprecisión de éste concepto ha hecho que sea calificado como un *enunciado que reúne todas las ventajas de su generalidad, y adolece de los defectos propios de su vaguedad* (ARSUAGA NAVASCUÉS, J.J., “Nueva dimensión del deber de colaborar con la Administración tributaria”, *Gaceta Fiscal*, núm. 14, 1984, pág. 99).

obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.

A su vez, el artículo 85.1 LGT establece el deber de la Administración de prestar a los obligados tributarios la necesaria información acerca de sus derechos y obligaciones.

Vemos por lo tanto, que a través del juego de los artículos 93.1, 85.1 se contemplan buena parte⁵⁸ de los supuestos de comunicación tributaria en que interviene la Administración tributaria. En primer lugar la comunicación hacia la Administración tributaria y en segundo lugar la comunicación desde la Administración tributaria.

En el presente trabajo, cuando hablemos de Administraciones, sean estas de carácter tributario o no, nos referiremos a aquellas que están integradas en la estructura del Estado, dejando fuera de nuestro concepto de comunicación pública, aquella que se establece entre distintos Estados o entre Administraciones de distintos Estados⁵⁹. No hacerlo así, supondría ampliar en exceso nuestro ámbito de estudio más allá de los vínculos jurídicos que establece básicamente la LGT, y adentrarnos, más allá de la normativa interna relativa a la asistencia mutua⁶⁰, o en la normativa comunitaria⁶¹,

⁵⁸ Faltarían por ejemplo, los supuestos de comunicación intraprocedimental derivados de la propia potestad instructora de la Administración.

⁵⁹ Se distingue entre intercambios obligatorios de información, intercambios no autorizados e intercambios de carácter discrecional. Los primeros resultan amparados por el concreto Convenio. Los segundos, carecen de aquella cobertura. Los terceros, finalmente, aún reuniendo todos los requisitos que prevé el Convenio, el mismo les niega carácter obligatorio, lo cual no impide que se acuerde ejecutarlos, puntualmente, en el marco del Convenio mismo (Cfr. CALDERÓN CARRERO, J.M., "Intercambio de información y asistencia mutua", en *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Bilbao, 2008, pág. 591).

⁶⁰ La información entre Estados constituye una modalidad que se inserta en la más general de asistencia mutua (Cfr. SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E., *El intercambio de información tributaria entre Estados*, Bosch, Barcelona, 2011, pág. 7).

⁶¹ El intercambio de información en el ámbito europeo tiene sus orígenes en el artículo 26 del Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición de la OCDE.

en el campo de los convenios internacionales y los tratados, lo cual supondría asumir un objeto de estudio excesivamente heterogéneo dificultándose de manera considerable la determinación de categorías comunes a los distintos flujos de información que conforman la comunicación tributaria⁶².

3.2. Otras Administraciones⁶³

Hemos visto (art. 93.1 LGT) que las personas públicas también están obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de información con trascendencia tributaria que se deduzca de sus relaciones con otras personas.

Dentro de este deber general, la LGT especifica algunos casos concretos. Así, están vinculados específicamente al deber de colaboración con la Administración tributaria, los funcionarios públicos en general, dentro de los que se debe incluir aquellos que desarrollan profesiones oficiales como notarios y registradores.

Además de la mención a los funcionarios públicos y a las autoridades, la LGT menciona, por lo que a agentes concretos se refiere (art. 94), a los titulares de los órganos de la Administración territorial del Estado (la Administración General del Estado, de las CCAA y de las EELL) y a quienes en general ejerzan funciones

⁶² El fundamento de la información entre Estados, sin embargo, se ha basado también (véase, en relación al fundamento de los distintos flujos de información estudiados el epígrafe 3 del tercer capítulo) en el deber de contribuir: ... *cuando un país asiste a otro obteniendo los datos solicitados no hace otra cosa que proteger su propio deber de contribuir, aunque de manera indirecta* (CALDERÓN CARRERO, J.M., “Intercambio de información y asistencia mutua”, en *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Bilbao, 2008, pág. 590). El fundamento normativo habrá que buscarlo tanto en el Derecho nacional como en el internacional, según la cobertura jurídica de la información que se requiera. Asimismo la naturaleza será función del tipo de intercambio, que a su vez, vendrá también definido por aquella cobertura jurídica. Véase al respecto lo dicho en la anterior nota 59.

⁶³ Utilizamos esta expresión para diferenciarlas de la Administración tributaria receptora o suministradora de información; sin embargo, dentro de este grupo entrarían también Administraciones tributarias que actúen en calidad de obligado tributario o que fueran receptoras de información por parte de la Administración tributaria actuante.

públicas (que no necesariamente deben de ser funcionarios públicos como es el caso, por ejemplo, de los concesionarios o de los miembros de una mesa electoral).

Refiriéndonos ya a personas jurídicas públicas, están específicamente vinculadas al deber de suministrar información a la Administración tributaria los organismos públicos (organismos autónomos, entidades públicas empresariales y agencias), la llamada Administración institucional (cámaras y corporaciones, colegios y asociaciones profesionales) así como las mutualidades de previsión social, las entidades gestoras de la Seguridad Social y, en general cualquier tipo de entidad pública.

Mención aparte merecen partidos, sindicatos y asociaciones empresariales, juzgados y tribunales y el Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e infracciones Monetarias y la Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo (así como la Secretaria de ambas Comisiones).

3.3. El ciudadano

Si a la hora de definir el concreto sujeto público al que nos referíamos para hablar de comunicación tributaria, hemos acotado nuestro ámbito al de la Administración tributaria, parecería que, cuando en la comunicación interviene un ciudadano, éste, en una primera aproximación, debería de ser calificado de “administrado” y, dado el carácter tributario de la Administración de la que hablamos, lo más correcto sería hablar de “obligado tributario”⁶⁴. Cabe considerar asimismo la posibilidad de hablar del “interesado”.

⁶⁴ Artículo 35.1 LGT: *Son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias.*

La figura del “administrado”⁶⁵ se ha definido como cualquier persona, física o jurídica, considerada desde su posición privada respecto a la Administración Pública o a sus agentes⁶⁶. La definición, en principio, nos serviría; sin embargo, la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común⁶⁷ (LRJAPAC), ha sustituido esta expresión⁶⁸ por la de ciudadano⁶⁹, dándole a la misma un sentido más amplio⁷⁰ que antes no tenía⁷¹.

⁶⁵ *Este término de administrado es, realmente, poco feliz; como participio pasivo del verbo administrar parece argüir una posición simplemente pasiva de un sujeto, que vendría a sufrir o soportar la acción de administrar que sobre él ejerce otro sujeto eminente y activo, la potentior personae que llamamos Administración Pública. Sin embargo, esta connotación pasiva que el nombre de administrado evoca inevitablemente es inexacta hoy, tanto política como jurídicamente* (GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ RODRIGUEZ, TR., *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo II, Civitas, Madrid, 2008, pág. 15, citado por TORNOS MÁS, J., “Los ciudadanos y su posición jurídica”, en CANO CAMPOS, T. (Coord.), *Lecciones y materiales para el estudio del derecho administrativo. Tomo IV: Las garantías de los ciudadanos y el control de las administraciones públicas*, Iustel, Madrid, 2009, pág. 27). En esta línea se ha dicho que... *no debe identificarse el concepto de administrado con el de “súbdito”, o sujeto sometido a la Administración... el administrado es el ciudadano que entra en relación con la Administración pública* (TORNOS MÁS, J., “Los ciudadanos y su posición jurídica”, en CANO CAMPOS, T. [Coord.], *op. cit.*, pág. 17).

⁶⁶ Cfr. GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ RODRIGUEZ, TR., *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo I, Civitas, Madrid, 1993, pág. 19.

⁶⁷ Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (BOE 285/1992, de 27 de noviembre).

⁶⁸ *... el concepto de administrado supone configurar la relación jurídico-administrativa como una relación en la que la Administración asume una posición poderosa y activa frente a un sujeto pasivo que debe soportar su intervención* (TORNOS MÁS, J., “Los ciudadanos y su posición jurídica”, en CANO CAMPOS, T. [Coord.], *Lecciones y materiales para el estudio del derecho administrativo. Tomo IV: Las garantías de los ciudadanos y el control de las administraciones públicas*, Iustel, Madrid, 2009, pág. 13).

⁶⁹ *Al recurrir al concepto de ciudadano se quiere hacer patente un cambio en la función atribuida a la Administración, a la que se quiere configurar no como una autoridad que impone su criterio, sino como un aparato servicial, por tanto, como un ente que no tiene sujetos sometidos, los administrados, sino que actúa al servicio de sus ciudadanos* (TORNOS MÁS, J., “Los ciudadanos y su posición jurídica”, en CANO CAMPOS, T. [Coord.], *Lecciones y materiales para el estudio del derecho administrativo. Tomo IV: Las garantías de los ciudadanos y el control de las administraciones públicas*, Iustel, Madrid, 2009, págs. 13–14).

⁷⁰ Aún así, la LRJAPAC, mantiene la expresión “administrado” en dos de sus artículos, el 97.2 y el 137.3.

En relación al “interesado”, ya de entrada observamos que no cumple con el concepto amplio que buscamos por requerir un interés legítimo⁷², a pesar de que a los mismos se refieren, en materia de información, los artículos 87.2 LGT, 88.4 LGT y 90 LGT.

Por lo que se refiere a la eventual utilización del concepto “obligado tributario”⁷³ para referirnos al ciudadano vinculado a una relación de comunicación tributaria, no parecería, en principio, que la misma nos pudiera resultar aplicable sin restringir innecesariamente nuestro ámbito de estudio.

Así por ejemplo, en buena parte de los casos en que la Administración tributaria informa a los ciudadanos, no se habrá producido el supuesto de hecho⁷⁴ necesario

⁷¹ Al respecto, durante la tramitación de la Ley decía el representante del Grupo Parlamentario Socialista: *Desde nuestro punto de vista, la expresión “ciudadano” no está considerada en este caso en su sentido estricto de ciudadano español, con los requisitos que se determinen para tener tal calidad, sino en el más amplio, comprensivo de todas aquellas personas que, encontrándose en nuestro país, tengan algún contacto con la Administración; razón por la cual el uso del término “administrado” no supone ampliación respecto a la palabra “ciudadano”. Se pretende, por otra parte, evitar la utilización del término “administrado” por el proyecto, en la medida en que el sentido que tradicionalmente se le viene dando a dicha palabra ha consolidado una imagen de dependencia y subordinación del ciudadano respecto a la Administración, que es interés del Grupos Socialista y del Gobierno eliminar* (Diario de Sesiones. Congreso de los Diputados, IV Legislatura, núm. 483/1992, de 16 de junio, pág. 14247).

⁷² En relación con el concepto de interesado, véase el art. 31 LRJAPAC. En relación al concepto de interés legítimo véase el primer epígrafe del Capítulo IV de este trabajo.

⁷³ Expresión procedente del artículo 33.1 de la Ordenanza Tributaria Alemana de 1977, que la define como *toda persona obligada al cumplimiento de deberes tributarios, tanto materiales como formales* (PALAO TABOADA, C., *Ordenanza Tributaria Alemana, Traducción y Notas*, IEF, Madrid, 1980, pág. 73, nota 28). El concepto de obligado tributario de la Ordenanza sin embargo, no coincide exactamente con el de la LGT puesto que en su segundo apartado el mencionado artículo 33 establece que *no es obligado tributario quien, en un asunto tributario ajeno, debe dar información, exhibir documentos,...* En cambio, estos sujetos obligados a informar entran también en la categoría de obligados tributarios en nuestro ordenamiento (Cfr. ESEVERRI MARTINEZ, E., “Las posiciones subjetivas derivadas de la aplicación del tributo”, *Estudios de Derecho y Hacienda, Homenaje a CÉSAR ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA*, Ministerio de Economía y Hacienda, Volumen II, Madrid, 1987, pág. 839).

⁷⁴ Así, la formulación de un requerimiento (que da lugar a la obligación tributaria de informar a la Administración) la realización de una operación (origen de la obligación tributaria de información

para adquirir la condición de obligado tributario⁷⁵.

Sí que se podrá hablar de obligados tributarios en las obligaciones entre particulares resultantes del tributo pues el art. 29.2 LGT establece que son obligaciones tributarias formales las de facturación y las de entregar certificados de retenciones e ingresos a cuenta y en general las que impone la normativa tributaria. Así, el artículo 35.1 LGT establece que son obligados tributarios aquellos a los que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias⁷⁶.

En definitiva, la condición de obligado tributario se dará en aquellos casos en que la información se dirige desde el ciudadano hacia la Administración tributaria como consecuencia de un deber tributario⁷⁷, en los casos de información derivada de las obligaciones entre particulares resultantes del tributo y en determinados casos, aquellos en que se ha realizado el hecho imponible, cuando la Administración informa a los ciudadanos.

No siéndonos útil a nuestros propósitos la figura del obligado tributario, por ser

entre particulares), la producción del hecho imponible (nacimiento de la obligación tributaria principal), la realización de un ingreso extemporáneo (que genera obligaciones accesorias) y, en general, cualquier supuesto susceptible de imponer el cumplimiento de obligaciones tributarias.

⁷⁵ La LGT sin embargo, utiliza abiertamente la expresión “obligado tributario” para referirse a casos en donde dicha condición todavía no se ha adquirido. Así, por ejemplo, el artículo 91 LGT, relativo a los acuerdos previos de valoración, se refiere a los obligados tributarios en su primer apartado cuando en el segundo exige que la solicitud se presente antes de la realización del hecho imponible, de manera que nunca un obligado tributario podrá solicitar un acuerdo previo de valoración. Por otra parte, el artículo 88 LGT habla de “obligados” cuando se refiere al ámbito subjetivo de los que pueden presentar consultas, cuando las mismas pueden presentarse, en virtud del segundo apartado del mismo artículo, antes de haber realizado el hecho imponible, es decir, cuando no se ha adquirido todavía la condición de obligado tributario. De hecho, esta situación es la habitual.

⁷⁶ Sin embargo, el deber de comunicar el NIF así como los datos personales al retenedor se produce cuando todavía no se ha realizado el supuesto de hecho de la retención.

⁷⁷ Se trata de los deberes de información tributaria, bien sobre terceros bien sobre los propios particulares.

demasiado restringida, tampoco pueden serlo las de sujeto pasivo o contribuyente por estar incluidas, cada una de ellas, en la anterior y serles, por lo tanto, de aplicación las mismas consideraciones.

Nos referiremos pues a los ciudadanos⁷⁸, cuando sean personas físicas o jurídicas⁷⁹ en aquellos casos en que no se ha adquirido la condición de obligado tributario⁸⁰ y reservaremos este término para referirnos a quienes efectivamente lo sean. En coherencia con la terminología de la LGT utilizaremos la expresión “particular” para referirnos al receptor de la información en las obligaciones entre particulares resultantes del tributo⁸¹.

⁷⁸ ... existe un concepto diverso y más restringido de ciudadano que identifica a la persona que forma parte de una determinada colectividad y tiene reconocidos determinados derechos políticos y libertades dentro de la misma (TORNOS MÁZ, J., “Los ciudadanos y su posición jurídica”, en CANO CAMPOS, T. [Coord.], *Lecciones y materiales para el estudio del derecho administrativo. Tomo IV: Las garantías de los ciudadanos y el control de las administraciones públicas*, Iustel, Madrid, 2009, pág. 14).

⁷⁹ ... tampoco una acepción estricta del concepto de ciudadano puede incluir a personas jurídicas. Sin embargo, incluso las personas jurídicas pueden ser titulares de derechos fundamentales. Evidentemente, de la propia lógica del desarrollo de la actividad administrativa resultaría absurdo el negar a personas jurídicas la titularidad de tales derechos... ello implica que las Administraciones Públicas puedan también ser sujeto activo o titular de tales derechos cuando se relacionan con otra Administración... el término ciudadano se utiliza en la LRJ-PAC con una finalidad extrajurídica y que en realidad la posición de sujeto activo o titular de los derechos está más en función del contexto de relaciones con la Administración Pública que de la condición personal del sujeto (ELENA CORDOBA, A., “De Administrado a Ciudadano. Veinte años de incidencia de la Constitución en el procedimiento administrativo y en las relaciones ciudadano-Administración”, en ÁLVAREZ CONDE, E. [Coord.], *Administraciones públicas y Constitución (Reflexiones sobre el XX Aniversario de la Constitución Española de 1978)*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 1998, pág. 564)

⁸⁰ La condición de ciudadano y de obligado tributario constituyen dos caras de una misma moneda. *El estatus de ciudadano viene así a complementarse con los deberes que le incumben en cuanto contribuyente... Y lo que para el ciudadano es un derecho – el de participar en los “asuntos públicos”, entre los que sin duda hay que incluir la efectiva aplicación de los tributos –, se convierte para el mismo, en cuanto contribuyente, en un deber – el de colaborar con la Administración tributaria en la gestión, bien de los propios tributos, o bien incluso de los ajenos –* SANCHEZ SERRANO, L., “Los españoles ¿súbditos fiscales?”, *Impuestos I*, 1992, pág. 258).

⁸¹ La expresión sin embargo, resultará impropia cuando intervenga un Administración en ejercicio de sus funciones públicas. Así por ejemplo, cuando el prestador de un servicio a una Administración

4. Objeto de la comunicación tributaria

El objeto de la comunicación tributaria es la información de carácter tributario. Como se ha dicho *ut supra* desde un punto de vista etimológico, información viene del latín *in-formare*: dar forma. En este sentido, es información aquello que in-forma a alguien, de manera que *si los datos no aportan nada a quien los recibe, no reducen su incertidumbre, no podría hablarse en realidad de información*⁸².

El Diccionario⁸³ nos da la siguiente definición de Información: *Comunicación o adquisición de conocimientos que permiten ampliar o precisar los que se poseen sobre una materia determinada. Conocimientos así comunicados o adquiridos*⁸⁴.

Nos encontramos entonces, a los efectos que nos interesan, con dos posibles formas de entender la información, desde el punto de vista del emisor, la información es el conjunto de conocimientos que el mismo pone a disposición del destinatario, que puede ser determinado o no, y a los cuales, dicho destinatario, puede, según sea su voluntad, acceder. Desde este punto de vista, el del emisor, los conocimientos se ponen a disposición de un tercero y la comunicación consiste, precisamente en esa “puesta a disposición”⁸⁵. Desde el punto de vista del receptor constituyen

emite una factura, nos encontramos ante una obligación entre particulares de las previstas en la LGT, no obstante, la Administración no actúa en calidad de particular.

⁸² DERVIN, B., *Useful Theory for librarianship: communication not information*, Drexel Library Quarterly, Vol. 1, núm. 3, 1977, págs. 16-32.

⁸³ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, Definición de “Información”, Diccionario de la Lengua Española, vigésimo segunda edición, 2001.

En línea, <http://lema.rae.es/drae/?val=informaci%C3%B3n>, (Consulta 18 de septiembre de 2014).

⁸⁴ En esta acepción comunicación sería equivalente a información.

⁸⁵ Ciertamente, la mera puesta a disposición no reduce, de facto, la incertidumbre del destinatario sobre el contenido de la información pero sí que la reduce potencialmente desde el momento en que aumentan las posibilidades de acceso a la misma.

información los conocimientos transmitidos una vez que son adquiridos por este. Este punto de vista, sin embargo, no interesa a nuestro estudio por diferentes motivos.

En primer lugar dejaría fuera los flujos de información con destinatario indeterminado puesto que solo una pequeña parte de los destinatarios llegaría a adquirir los conocimientos y no se podría hablar de comunicación con aquellos destinatarios que no han accedido a la información. A título de ejemplo, quedaría excluida como información la publicación de normas en diarios oficiales⁸⁶.

En segundo lugar, para aquellos casos en que la información efectivamente llega a su destinatario, definiéndose, desde este punto de vista, la información como los conocimientos adquiridos, la misma vendría referida a variables subjetivas como el porcentaje de la información emitida que ha retenido el receptor y el significado que a la misma le ha dado este (tal sería el caso, por ejemplo, de las notificaciones tributarias efectivamente practicadas). Ello nos llevaría a un relativismo conceptual indeseado y fácilmente soslayable si acogemos una definición de información desde el punto de vista del emisor.

5. Función de la comunicación tributaria

La función genérica de toda comunicación es la transmisión de información de un sujeto a otro de la relación comunicativa con la finalidad, bien de contribuir a la formación de la voluntad del receptor o bien de alterar o confirmar, en el ánimo del

⁸⁶ Hay que tener en cuenta, que si bien en nuestro concepto de comunicación tributaria nos hemos referido a los casos en que interviene, como poder público, la Administración tributaria, no son pocas las normas que de la misma emanan. Así por ejemplo, el artículo 7.1.II LGT establece la posibilidad del Ministro de Hacienda de dictar órdenes ministeriales, que pueden incluso desarrollar normas con rango de Ley. Asimismo, el Decreto 310/2011, de 12 de abril, de reestructuración del Departamento de Economía y conocimiento de la Generalitat de Catalunya (DOGC 5859/2011, de 14 de abril) establece, en su artículo 5.1.c), como función de la Dirección General de Tributos y Juego, la de dictar instrucciones y circulares.

mismo, la que previamente tenía establecida. Por finalidad, no nos referimos a la que pueda perseguir el emisor, puesto que este puede actuar en virtud de un deber previo, en cuyo caso la finalidad no sería otra que la del cumplimiento de dicho deber, sino a la vertiente teleológica que justifica el establecimiento de la norma que impone el deber de comunicación.

Por lo que se refiere a la función específica de la comunicación tributaria, habrá que estar a cada flujo informativo concreto. Naturalmente, no cumple la misma función aquella comunicación mediante la cual la Administración se dirige al ciudadano con el fin de informarle para que tome adecuadamente sus decisiones (garantizar su seguridad jurídica) y, al mismo tiempo hacer más eficaz la aplicación de los tributos (cumplir con los requisitos de eficacia constitucionalmente exigidos a la Administración), que aquella comunicación mediante la cual el obligado tributario informa a la Administración en cumplimiento de un deber cuyo fin es coadyuvar a la aplicación de los tributos (o a la correcta aplicación de los mecanismos de revisión o sanción).

Se ha señalado que según la función que deba de cumplir la comunicación, el modo de comunicar debe de ser distinto⁸⁷. Dicha afirmación viene referida a los tipos de comunicación que se establecen desde la Administración a los ciudadanos. En este sentido, naturalmente, la llamada comunicación imagen, que tiene la finalidad de promocionar los aspectos positivos de una institución concreta, requerirá un modo de comunicar determinado y distinto, por ejemplo, del utilizado en la comunicación formal, que busca hacer cognoscibles las distintas normas y actos de la Administración.

Sin embargo, en el ámbito que hemos definido en nuestro estudio, la relación entre la

⁸⁷ Cfr. GALÁN GALÁN, A., “La Comunicación Pública”, en TORNOS MAS, J. y GALÁN GALÁN, A. (Coords.), *Comunicación Pública*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 34.

función de la comunicación y el modo de comunicar no resultan tan relevantes puesto que dejamos fuera de nuestro estudio tanto la comunicación imagen como la comunicación administrativa⁸⁸, que requieren formas específicas y netamente diferenciadas del resto de formas de comunicación. Aún así, los mecanismos de comunicación jurídico-formal no pueden ser los mismos que los de la comunicación de servicio.

En el ámbito de la información a los ciudadanos, la información puede suministrarse oralmente (de forma presencial, telefónica o, incluso, telemática, via webcam) o por escrito (bien de forma individual, como la resolución de consultas tributarias o los acuerdos previos de valoración, bien de forma genérica, como las publicaciones o las comunicaciones).

La comunicación pública en sentido amplio⁸⁹ se traduce en una vasta área de prestaciones que tienen como finalidad asegurar informaciones, conocimientos, acceso y promoción de la transparencia⁹⁰, en una continua relación entre sujetos

⁸⁸ La comunicación administrativa, aquella en la que la Administración busca persuadir al ciudadano para que colabore en alcanzar alguna finalidad de interés público, puede tener cierta relevancia en el ámbito tributario, no obstante, nosotros hemos definido la comunicación tributaria como aquella que viene impuesta por una norma, de manera que no cabe hablar de voluntariedad.

⁸⁹ *En dicho concepto deben de incluirse todas las manifestaciones relativas a las actividades llevadas a cabo en los sectores de la información y de la comunicación por parte de ministerios, entes públicos, entes territoriales, empresas públicas, autoridades independientes, en definitiva, del aparato público en sentido omnicompreensivo* (GARDINI, G., *La comunicazione degli atti amministrativi. Uno studio alla luce della Legge 7 agosto 1990, N.241*, Giuffrè, Milano, 1996, pág. 3). Nosotros además incluimos la comunicación entre particulares por causa de interés público.

⁹⁰ GARDINI sostuvo en su momento la falta de definición jurídica del concepto de transparencia: *Como revela la mejor doctrina sobre el tema, de hecho, la transparencia administrativa no es un instituto jurídicamente bien definido y circunscritable, sino más bien un modo de ser de la Administración, un objetivo (alcanzable también por otros medios) que todos los poderes públicos deberían de contemplar en el ejercicio de sus actividades* (GARDINI, G., *La comunicazione degli atti amministrativi. Uno studio alla luce della Legge 7 agosto 1990, N.241*, Giuffrè, Milano, 1996, pág. 4. La traducción es nuestra). Sin embargo, desde la aprobación de la LTBG, dicha postura ya no puede mantenerse, puesto que el Título I de dicha norma define, con mayor o menor precisión, el ámbito y régimen jurídico de la misma. En este sentido, la LTBG...*aborda... la transparencia en la actividad pública mediante el deber de los poderes públicos de realizar una publicidad activa por medio de las*

públicos y privados y de los mismos entre sí⁹¹.

La LGT establece en su artículo 83.1 que la aplicación de los tributos comprende todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Así pues, concluimos que la función esencial⁹² de la Administración tributaria es la aplicación de los tributos⁹³ y que la comunicación tributaria, en la medida en que supone tanto actividad de la Administración como actuación de los obligados tributarios, constituye una manifestación de la aplicación de los tributos⁹⁴.

nuevas tecnologías de la comunicación (ENÉRIZ OLAECHEA, F.J., "El nuevo derecho de acceso a la información pública", *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 10/2014, pág. 1). Dentro de la transparencia se distinguen dos manifestaciones: acceso a la información pública relativa a los procedimientos en los que se tiene la condición de interesado y cuando no se tiene dicha condición (Cfr. PARADA VÁZQUEZ, R., *Derecho Administrativo I*, Marcial Pons, 1999, pág. 229). La nueva normativa sobre transparencia se refiere a la segunda manifestación.

⁹¹ En un sentido estricto, como se ha dicho (*vide ut supra*), la comunicación estaría constituida por el conjunto de instrumentos concretos a través de los cuales se materializa la relación comunicativa.

⁹² Consideramos "función esencial" aquella que a) no deja fuera ninguna otra función de idéntico rango (complitud o totalidad) y b) cualesquiera otras funciones que quieran establecerse tendrán siempre el carácter de "accesorias" o derivadas de las primeras, en la que, según los casos, podrán refundirse.

⁹³ No es sin embargo esta su única función. Así por ejemplo corresponde también a la AEAT desarrollar los mecanismos de coordinación y colaboración con las Instituciones comunitarias, las Administraciones tributarias de los países miembros y otras Administraciones tributarias nacionales o extranjeras, en cuanto resulte necesario para la eficaz gestión del sistema tributario nacional y aduanero. Asimismo, le corresponde el auxilio a los juzgados y tribunales de justicia y al Ministerio Fiscal (Cfr. Artículo 103. Uno, de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991 [BOE 311/1990, de 28 de diciembre]).

⁹⁴ Sobre la consideración de la comunicación tributaria como una manifestación de la aplicación de los tributos, téngase en cuenta que el artículo 83.1 LGT establece que *la aplicación de los tributos comprende todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias*. Por este motivo, la aplicación de los tributos incluye tanto los flujos de información de la Administración

Puesto que la Administración sirve con objetividad los intereses generales y debe de actuar de acuerdo con el principio de eficacia, el fin último de la Administración tributaria es el de servir a aquellos intereses generales, concretados, en el ámbito tributario, en la eficaz aplicación de los tributos. Así, la comunicación tributaria, no tan solo constituye una manifestación de aquella aplicación sino de que contribuye a que la misma se desarrolle de forma eficaz.

En este sentido, la comunicación tributaria cumple la función⁹⁵ de hacer posible la aplicación de los tributos, pues sin la misma, raramente la Administración tributaria tendría conocimiento de los hechos imposables o de los datos necesarios para su liquidación, recaudación o inspección. En aquellos casos en que la Administración pueda obtener la información necesaria por sí misma, la comunicación tributaria y concretamente el deber de informar de los obligados tributarios, implica una forma

tributaria hacia los ciudadanos y viceversa como los flujos de información entre particulares (en la medida, en éste último caso, en que se trata de actuaciones de los obligados tributarios en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias). Ciertamente, en un sentido estricto, la aplicación de los tributos comprendería aquellas actividades directamente vinculadas a la materialización del ingreso de la deuda tributaria. De los distintos flujos de comunicación tributaria, sin embargo, la información a los ciudadanos, podría ser cuestionada como una forma que, directamente, tienda a la aplicación de los tributos, considerada esta en un sentido estricto. Más bien podría ser considerada como una actividad propedéutica, preparatoria, tendente a hacer más eficaz aquella aplicación. No obstante, hay que tener en cuenta, que dentro de las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos, se incluyen, por citar solo algunos ejemplos, las autoliquidaciones, la comprobación limitada, el procedimiento de verificación de datos, los distintos tipos de actas, tendentes a hacer más eficaz la aplicación de los tributos, puesto que la autoliquidación podría sustituirse por la declaración, la comprobación limitada por una comprobación general, la verificación de datos por una comprobación limitada y los distintos tipos de actas podría reducirse a una única modalidad. En todos estos casos, se acepta su vinculación directa a la aplicación de los tributos. En este sentido, hay que aceptar la pertenencia de la información tributaria a los ciudadanos, al ámbito estricto de la aplicación de los tributos. La ubicación de dicha información, de ordinario, fuera del iter procedimental, no constituye, pensamos, motivo para excluirla del ámbito de aplicación de los tributos.

⁹⁵ *La palabra función se enlaza y hace derivar unas veces de la “finalidad o intencionalidad” de cada acción o conjunto de acciones e incluso de cada cosa o reunión de cosas (estilo funcional); según para que se haga o sirva lo que se hace (efecto práctico perseguido), así será la función que se ejerza y “funcional” la acción o la cosa hechas* (DE LA MORENA Y DE LA MORENA, L., “Las funciones administrativas: su enumeración y análisis crítico”, *Documentación Administrativa*, núms. 115–116, 1967, pág. 32).

de hacer más eficaz no ya la aplicación de los tributos⁹⁶ sino también, trascendiendo el Título en el que se inscribe, la aplicación del sistema tributario, abarcando así tanto el ejercicio de la potestad sancionadora como la revisión en vía administrativa.

Por su parte la información a los ciudadanos por parte de la Administración⁹⁷ busca, además de reducir los costes indirectos⁹⁸ para estos, facilitar (principio de eficacia) las tareas de la Administración cuando esta ejerza sus potestades de control. En la medida en que existe una relación directa entre la información proporcionada y la reducción de intervenciones derivadas de aquel ejercicio de control, se está dando cumplimiento al mencionado principio.

6. Flujos de información tributaria

Como se ha dicho, los factores condicionantes de la relación comunicativa giran, básicamente, alrededor de la naturaleza, pública o privada, de los sujetos implicados

⁹⁶ Se plantea aquí la cuestión de si, en estos casos, en que la información solo contribuye a hacer más eficaz la aplicación de los tributos, puede aquella ser calificada como una manifestación de la aplicación de los tributos. Hay que tener en cuenta que, desde un punto de vista sistemático, tanto la información procedente de la Administración tributaria como la procedente de los obligados tributarios, se encuentra regulada dentro del Título III titulado "la aplicación de los tributos" y que, como se ha dicho, la obligaciones entre particulares resultantes del tributo son perfectamente encuadrables dentro del ámbito definido en el artículo 83 LGT para la aplicación de los tributos. Desde un punto de vista literal, la definición que nos da el mismo artículo 83 LGT de "aplicación de los tributos" incluye las distintas formas de comunicación tributaria.

⁹⁷ La transmisión de conocimientos de la Administración a los ciudadanos se ha calificado con el nombre de "información administrativa" (Cfr. MELLONCELLI, A., *L'informazione amministrativa*, Maggioli Editore, Dogana, República de San Marino, 1993, pág. 17). La LTBG define la "información pública" (un caso particular de información administrativa) como aquellos contenidos o documentos, que obrando en poder de la Administración, han sido elaborados o adquiridos en el ejercicio de sus funciones (art. 13).

⁹⁸ Según MORILLO, el principio de necesidad o gravamen mínimo se exige en todo el procedimiento tributario. *Su ejecución comporta la facilitación por la Administración del cumplimiento de obligaciones y del ejercicio de derechos de contribuyente, así como que sus actos se realicen sobre la base de la menor restricción de derechos, con tal que cumpla las obligaciones que le incumben* (MORILLO MÉNDEZ, A., "El principio de gravamen mínimo en la intervención de contribuyente en los procedimientos tributarios", *Impuestos*, núm. 18, 1999, págs. 216-217).

y del sentido de la transmisión informativa.

Definido el ámbito de los sujetos que intervienen en la relación comunicativa encontramos cuatro tipos de flujos informativos: El que va de la Administración tributaria a los ciudadanos, el que va de estos a aquella, el que se establece entre la Administración tributaria y otros poderes públicos⁹⁹ (o entre distintos órganos de la misma Administración tributaria)¹⁰⁰ y el que se establece entre ciudadanos¹⁰¹.

Se ha afirmado que la naturaleza y los efectos de la comunicación pública experimentan importantes cambios según que sea el ciudadano el que deba de informar a la Administración o bien sea esta la que deba de informar al ciudadano, y ello debido a las diversas posiciones jurídicas en que se encuentran las dos partes de la relación, situadas sobre planos distintos, tanto por las potestades que ostenta una de las partes frente a la otra como por las distintas funciones que desarrollan una y otra parte¹⁰².

Aún siendo idéntica la información eventualmente transmitida, cada uno de flujos mencionados se presenta con un régimen distinto en función de la naturaleza de los

⁹⁹ Estos tres flujos podemos reducirlos a dos, el que va hacia la Administración tributaria y el que parte de la Administración tributaria.

¹⁰⁰ El régimen jurídico de los instrumentos de información puede variar notablemente en el caso en que la relación de intercambio se produzca, respectivamente, entre sujetos de Derecho público autónomos, entre órganos administrativos del mismo ente público, o bien entre órganos públicos y sujetos privados (Cfr. GARDINI, G., *La comunicazione degli atti amministrativi. Uno studio alla luce della Legge 7 agosto 1990, N.241*, Giuffrè, Milano, 1996, pág. 10).

¹⁰¹ En relación con estas variables la comunicación pública viene de hecho a asumir un carácter obligatorio o facultativo, formal o informal, derogable o inderogable, con todas las consecuencias jurídicas sancionadoras que a tales calificaciones pueden atribuirse (Cfr. GARDINI, G., *La comunicazione degli atti amministrativi. Uno studio alla luce della Legge 7 agosto 1990, N.241*, Giuffrè, Milano, 1996, pág. 11).

¹⁰² Cfr. GARDINI, G., *La comunicazione degli atti amministrativi. Uno studio alla luce della Legge 7 agosto 1990, N.241*, Giuffrè, Milano, 1996, pág. 11.

sujetos implicados. Sin embargo, hay que tener en cuenta también el segundo factor ya mencionado: la dirección en la cual se produce la transmisión del conocimiento.

En relación a la información que vincula a una Administración con un ciudadano, es fácil entrever no pocas diferencias entre el caso en que sea el ciudadano el obligado a suministrar conocimiento a la Administración de aquel en que las posiciones están invertidas¹⁰³.

A pesar de lo dicho, consideramos que tanto por lo que respecta al fundamento como a la naturaleza jurídica de la comunicación tributaria, es posible encontrar elementos comunes a todos los flujos mencionados. Así, por lo que respecta al fundamento, veremos que la comunicación tributaria responde a la necesidad constitucional de cumplir con el principio de eficacia que ha de presidir la actuación administrativa. Por lo que respecta a la naturaleza de la comunicación tributaria veremos más adelante que en todos los casos nos encontraremos ante un deber (entendido este en sentido amplio), tanto por haber excluido de nuestro concepto la comunicación voluntaria como por tener la comunicación un contenido formal (no material) susceptible de contener tanto deberes en sentido estricto como obligaciones formales¹⁰⁴.

7. Conclusiones

PRIMERA: Con la expresión "comunicación pública" se ha querido significar una gran variedad de conceptos. Por este motivo se ha hecho necesario, como paso previo, definir qué se entiende en este trabajo por comunicación pública. De ordinario, se ha considerado bajo este concepto a aquella información suministrada

¹⁰³ Cfr. MELONCELLI, A., *L'informazione Amministrativa*, Maggioli Editore, Dogana (Repubblica de San Marino), 1993, pág. 21.

¹⁰⁴ En el capítulo cuarto de este trabajo desarrollaremos la distinción entre deberes en sentido estricto y obligaciones formales.

por la Administración. Sin embargo, nosotros incluimos cualquier transmisión de información susceptible de revestir interés público, lo cual nos permitirá también hablar de comunicación pública sin necesidad de intervención directa de ningún sujeto público. Adoptamos, por lo tanto, un concepto objetivo de "comunicación pública".

SEGUNDA: Dentro de la comunicación pública, nuestro estudio se limita al ámbito de lo tributario, motivo por el cual hablamos de "comunicación tributaria". Mediata o inmediatamente, deberá de intervenir siempre una Administración tributaria. Por su parte, la información transmitida deberá de ser de interés tributario y tener, aquella transmisión, carácter preceptivo. Hechas estas acotaciones, quedan fuera, por lo que a éste trabajo se refiere, la llamada "comunicación imagen" así como la "comunicación administrativa"¹⁰⁵ (en la medida en que dichas formas de comunicación puedan resultar aplicables al ámbito tributario, no resultan, sin embargo, encuadrables dentro del ámbito de nuestro estudio, por no tener interés intrínsecamente tributario ni carácter preceptivo).

TERCERA: Entre los sujetos susceptibles de intervenir en la comunicación tributaria podemos distinguir: una Administración tributaria, otra Administración (que puede ser tributaria o no) y un ciudadano. Quedan excluidas de nuestro ámbito subjetivo de estudio las Administraciones de terceros países. La intervención de otras Administraciones, distintas de la que podríamos llamar "actuante", será siempre a

¹⁰⁵ Las modalidades más destacadas de comunicación pública, en el ámbito de la información a los ciudadanos, son la "comunicación jurídico-formal", la "comunicación imagen", la "comunicación de servicio" y la "comunicación administrativa". Mediante la comunicación administrativa la Administración intenta convencer a los ciudadanos para que colaboren con ella con la finalidad de alcanzar algún objetivo de interés público (GALÁN GALÁN, A., "La Comunicación Pública", en TORNOS MAS, J. y GALÁN GALÁN, A. [Coords.], *Comunicación Pública*, Marcial Pons, Madrid, 2000, págs. 41 y 43). Así por ejemplo, la Administración tributaria podría poner en marcha una campaña publicitaria tendente a formar un equipo de voluntarios para informar a los contribuyentes. Dicha campaña constituiría una forma de comunicación administrativa.

título de obligados tributarios¹⁰⁶ bien como receptores o como emisores de información. Asimismo, en aquellos casos en que no se pueda hablar de obligados tributarios, se utiliza la expresión "ciudadanos", salvo que nos refiramos a relaciones entre particulares resultantes del tributo, en donde, por coherencia con la terminología legal, mantendremos la expresión "particulares".

CUARTA: El objeto de la comunicación tributaria, la información, puede ser abordado desde dos puntos de vista. Desde el punto de vista del emisor, la información consistiría en la puesta a disposición del receptor. Desde el punto de vista del receptor, la información estaría formada por los conocimientos que de ella pudiera eventualmente obtener aquel receptor. Siendo imposible de acotar este último punto de vista, dada la indeterminabilidad del concepto "conocimientos obtenidos", la opción a tomar es la que consiste en la concepción de la información como "puesta a disposición". Tal es el caso, por ejemplo, de las publicaciones en diarios oficiales o de las notificaciones, que producen efectos desde el momento en que resultan accesibles y no desde el momento en que se "conoce" su contenido.

QUINTA: En toda comunicación distinguimos una función genérica, coincidente con la finalidad de la norma que la impone, de una función específica que es la que cumple cada uno de los flujos informativos que consideramos. La forma en que se lleve a cabo la comunicación dependerá de cada uno de los flujos informativos, es decir, de la función específica de cada flujo. En este sentido, se ha señalado que los mecanismos de comunicación jurídico-formal han de ser distintos de los de la comunicación de servicio. La comunicación tributaria, cumple la finalidad general de hacer posible tanto la aplicación de los tributos (en la medida en

¹⁰⁶ Estrictamente cuando la Administración tributaria informa a otra Administración (y en general a cualquier ciudadano) suele darse el caso de que todavía no ha alcanzado esta la condición de obligado tributario. Así la LGT utiliza dicha denominación con carácter general aunque, realmente en no pocos casos no se trata de verdaderos obligados tributarios. Tal es el caso por ejemplo del artículo 34.1 LGT, titulado "Derechos y garantías de los obligados tributarios", aunque en la mayoría de los casos dichos derechos y garantías alcanzan a todos los ciudadanos.

que facilita el conocimiento de los hechos imponibles, los datos para su liquidación y recaudación o el cumplimiento eficaz por parte de los ciudadanos de sus obligaciones tributarias) como, en general, la aplicación del sistema tributario.

SEXTA: En atención a los sujetos y al sentido en que se transmite la información y teniendo en cuenta que solo consideramos aquellos casos en que existe el deber de proporcionar la información, encontramos cuatro flujos informativos: el que va de la Administración tributaria a los ciudadanos, el que va de éstos a aquella, el que se establece entre la Administración tributaria y otros poderes públicos y, finalmente, el establecido entre ciudadanos. En todos estos casos, podemos considerar un fundamento común, el de dar cumplimiento al principio de eficacia, así como una misma naturaleza jurídica, la de constituir la información un deber en sentido amplio.

Capítulo segundo: Flujos de información tributaria

1. COMUNICACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA HACIA LOS CIUDADANOS: 1.1. La comunicación jurídico-formal: 1.1.1. Conocimiento y cognoscibilidad. 1.1.2. Vinculación a una relación jurídico-tributaria. 1.1.3. La publicidad de las normas. 1.1.4. Publicaciones en diarios oficiales. 1.1.5. La comunicación tributaria jurídico-formal. 1.2. La comunicación de servicio: 1.2.1. Contenido de la comunicación de servicio. 1.2.2. Tipología de la comunicación de servicio. 1.2.3. Características de la comunicación de servicio. 1.2.4. Prestación integrada o autónoma. 1.2.5. La información sobre la normativa aplicable. 1.2.6. La información sobre la normativa tributaria aplicable. 1.2.7. Los servicios de información administrativa. 1.2.8. La calidad de la información administrativa. – 2. COMUNICACIÓN DE LOS CIUDADANOS HACIA LA ADMINISTRACIÓN: 2.1. Colaboración con la Administración. 2.2. El deber general de facilitar sus funciones a la Administración. 2.3. Tipología de la información a la Administración. 2.4. En particular la información sobre terceros. 2.5. Características de la información a la Administración tributaria. 2.6. Fundamento de las obligaciones de información. 2.7. Normativa tributaria sobre el deber de informar. – 3. COMUNICACIÓN ENTRE ADMINISTRACIONES: 3.1. El deber general de colaboración. 3.2. Deber de colaboración con la Administración tributaria. 3.3. Deberes de colaboración de la Administración tributaria. – 4. COMUNICACIÓN ENTRE PARTICULARES: 4.1. Sujeto que debe de emitir la factura o el certificado. 4.2. Sujeto obligado a proporcionar datos. – 5: CONCLUSIONES

1. Comunicación de la Administración tributaria hacia los ciudadanos¹

La tipología de comunicaciones que podemos encontrar en este apartado puede ser establecida a partir de las funciones del lenguaje, pues es a través de este que se realizan aquellas².

Una primera función del lenguaje es la llamada función descriptiva, utilizada para la transmisión de conocimientos. Este tipo de función es la que se usa en la llamada “comunicación de servicio” que pretende informar bien sobre los servicios prestados

¹ Puesto que cuando quien establece la comunicación es la Administración, a la comunicación pública se le llama “información administrativa”, cuando dicha Administración es una Administración tributaria, a la comunicación establecida por ella se le llamará “información tributaria”.

² Seguimos en este punto, y por lo que se refiere a las funciones del lenguaje, el trabajo de SALERNO, A., “La comunicación institucional o comunicación imagen”, en TORNOS MAS, J. y GALÁN GALÁN, A. (Coords.), *Comunicación Pública*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 181.

por la Administración tributaria (tanto sobre su existencia como sobre los mismos servicios prestados) bien sobre cuestiones no vinculadas a servicio alguno (así, la información sobre la normativa aplicable)³.

Otra función del lenguaje, que busca incidir, con mayor o menor grado de exigencia, en el comportamiento del destinatario de la comunicación, es la función prescriptiva, utilizada en la que se conoce como “comunicación administrativa” que, por la vía de la convicción, busca que el interlocutor colabore en la realización de alguna actividad considerada de interés público⁴.

A través del lenguaje se puede también pretender incidir de forma determinante en la actuación del destinatario de la comunicación. El lenguaje cumple en estos casos con una función constitutiva, por crear la realidad que describe. Cuando lo que se crea, modifica o extingue son relaciones jurídicas, a la comunicación que se vale de este tipo de lenguaje se le atribuye el nombre de “comunicación jurídico-formal”.

Finalmente cuando lo que se pretende es que el destinatario comparta los puntos de vista del emisor, el lenguaje se vale de su función expresiva y a la comunicación, que

³ La comunicación de servicio *corresponde a la transmisión de información sobre el funcionamiento de las oficinas públicas, la normativa en vigor, los servicios ofrecidos y, más en general, la comunicación de todas las noticias idóneas para satisfacer el interés cognoscitivo de los usuarios* (GARDINI, G., *La comunicazione degli atti amministrativi. Uno studio alla luce della Legge 7, agosto, N.241, 1990*, pág. 5. La traducción es nuestra).

⁴ Así, sería una modalidad de comunicación administrativa la dirigida a los ciudadanos para que exijan la factura de las compras de bienes y servicios que realicen. Cabe citar como ejemplo, la campaña realizada en 1995 por el Ministerio de Hacienda para concienciar a los ciudadanos sobre la necesidad de exigir facturas en todas las transacciones y negocios, bajo el lema “Por un trabajo bien hecho, exija la factura”. Constituyó también un caso de comunicación administrativa el programa, llevado a cabo en EEUU en los años 80, llamado “Asesoría Tributaria para Personas de Edad Avanzada”, destinado a buscar voluntarios para ayudar a personas de sesenta años o más para confeccionar su declaración de la renta (Cfr. ADER, J., “Asistencia e información al contribuyente”, 1987, pág. 330, [documento electrónico], http://www.ciat.org/biblioteca/opac_css/index.php?lvl=notice_display&id=2422&seule=1&PHPSESSID=1fca0a0d3203a7f4f0773b8a89ff1543# [Consulta 18.09.14]).

va de la Administración a los ciudadanos, se le llama “comunicación institucional”⁵.

Dado el concepto que hemos adoptado de comunicación tributaria, no ha de entrar dentro de nuestro estudio la “comunicación institucional”⁶ ni la “comunicación administrativa”, por no estar vinculadas al ámbito objetivo que hemos definido para la comunicación tributaria: la aplicación de los tributos.

1.1. La comunicación jurídico-formal

Tiene, este tipo de comunicación, la finalidad de regular las relaciones jurídicas⁷ susceptibles de establecerse entre sujetos que se relacionan en el marco de un determinado ordenamiento jurídico. Sirve, por lo tanto, entre otros fines, a la aplicación de las normas así como a garantizar la posibilidad de llegar a conocerlas (cognoscibilidad)⁸.

⁵ La clasificación de las principales formas de comunicación de la Administración hacia el ciudadano procede de ARENA, G., “Profili giuridici della comunicazione delle pubbliche amministrazioni”, *Economia Pubblica*, 1992, pág. 623, citado por GARDINI, G., *La comunicazione degli atti amministrativi. Uno studio alla luce della Legge 7 agosto 1990, N.241*, Giuffrè, Milano, 1996, pág. 5, nota 7.

⁶ La comunicación institucional ha sido ampliamente estudiada en VIGNUDELLI, A., *La comunicazione pubblica*, Maggioli Editore, Rimini, 1992, pág. 34, citado por GARDINI, G., *La comunicazione degli atti amministrativi. Uno studio alla luce della Legge 7 agosto 1990, N.241*, Giuffrè, Milano, 1996, pág. 6, nota 9. La regulación en materia de comunicación institucional, la encontramos en la Ley 29/2005, de 29 de diciembre, de Publicidad y Comunicación Institucional (BOE 312/2005, de 30 de diciembre) y en el Real Decreto 947/2006, de 28 de agosto, por el que se regula la Comisión de publicidad y comunicación de la Administración General del Estado (BOE 214/2006, de 7 de septiembre). En Cataluña la publicidad institucional está regulada por la "Llei 1/2000, de 29 de desembre, per la qual es regula la publicitat institucional" (DOGC 3300/2001, de 8 de enero).

⁷ Adoptamos aquí un concepto amplio de relación jurídica, a pesar de que cuando estudiemos las situaciones jurídicas subjetivas, en el Capítulo IV, adoptaremos un concepto estricto de relación jurídica en virtud del cual quien ocupa la posición activa es titular de un Derecho subjetivo y quien ocupa la posición pasiva está sujeto a una obligación.

⁸ Cfr. ARENA G., “Introducción a la Administración compartida”, en TORNOS MAS, J. y GALÁN GALÁN, A. (Coords.), *Comunicación Pública*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 154.

1.1.1. Conocimiento y cognoscibilidad⁹

La finalidad de la comunicación supone poner en conocimiento del destinatario de la misma un determinado acto o hecho, lo cual no resulta posible sin la colaboración de dicho destinatario. Para que se produzca el efecto del conocimiento¹⁰, debe de producirse una modificación, derivada de aquella comunicación, en la psique del destinatario¹¹.

Así pues, ningún instrumento de comunicación puede lograr autónomamente el efecto del conocimiento sin el concurso subjetivo del destinatario. De esta manera, *considerar la comunicación como instrumento de adquisición efectiva de conocimiento no solo es incorrecto, es falso... ya que cada fenómeno psíquico no puede aprehenderse, no puede ser relevante en el ordenamiento, como acto o hecho, sino en virtud de un comportamiento humano capaz de representarlo*¹².

En Derecho pues no se tiene en cuenta la voluntad salvo que la misma se manifieste exteriormente mediante una declaración. De igual manera, el Derecho, no considera

⁹ En este punto seguimos a GARDINI, G., *La comunicazione degli atti amministrativi. Uno studio alla luce della Legge 7 agosto 1990, N.241*, Giuffrè, Milano, 1996, págs. 12-16.

¹⁰ *El conocimiento es una condición permanente del espíritu humano, y la resultante de la incesante modificación que eso supone: un continuo dinámico que comprende toda la vida del individuo* (PUGLIATTI, S., *Conoscenza e Diritto*, Giuffrè, Milano, 1961, pág. 165, citado por GARDINI, G., *La comunicazione degli atti amministrativi. Uno studio alla luce della Legge 7 agosto 1990, N.241*, Giuffrè, Milano, 1996, pág. 15, nota 23, párrafo 1. La traducción es nuestra).

¹¹ Los instrumentos de conocimiento realizan la probabilidad pero no la certeza, siquiera teórica, de la producción del conocimiento, tratándose de una finalidad que no puede prescindir, en último término, del concurso del destinatario, de los sujetos interesados: concurso esencial para que se verifique la particular modificación psíquica en que se traduce la adquisición de conocimiento (CAJELLI, R., *Note sulla comunicazione degli atti amministrativi, in Studi in onore di Amorth*, Milano, 1982, pág. 109, citado por GARDINI, G., *La comunicazione degli atti amministrativi. Uno studio alla luce della Legge 7 agosto 1990, N.241*, Giuffrè, Milano, 1996, pág. 15, nota 23, párrafo 2. La traducción es nuestra).

¹² GARDINI, G., *La comunicazione degli atti amministrativi. Uno studio alla luce della Legge 7 agosto 1990, N.241*, Giuffrè, Milano, 1996, pág. 15.

el conocimiento del mismo Derecho sino es bajo el perfil de la cognoscibilidad.

En definitiva, la comunicación de un acto o la publicación de una norma agotan su función en la recepción o en la posibilidad de aprehensión, pero nunca en el efectivo conocimiento de los mismos¹³.

1.1.2. Vinculación a una relación jurídico-tributaria

La comunicación jurídico-formal puede estar o no vinculada a una relación jurídico-tributaria ya constituida. Nos encontraremos, respectivamente, ante una relación de carácter intraprocedimental o ante una relación de carácter extraprocedimental.

Dentro del primer grupo, podemos citar, a título de ejemplo, los certificados tributarios¹⁴, las comunicaciones¹⁵, así como, en general, cualquier tipo resolución

¹³ Como de forma clara y sintética expone GALAN, *la publicación no garantiza que los ciudadanos vayan a leer el boletín correspondiente y, por tanto, que vayan a entrar efectivamente en conocimiento de las normas publicadas, sino que meramente asegura que tengan la posibilidad de hacerlo* (GALÁN GALÁN, A., “La Comunicación Pública”, en TORNOS MAS, J. y GALÁN GALÁN, A. [Coords.], *Comunicación Pública*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 42, nota 35 in fine). En la misma línea se ha dicho, en relación con el conocimiento de las normas, que *es imposible el conocimiento de todas las normas y no existe siquiera una presunción de tal conocimiento. Sin embargo, las normas se aplican prescindiendo de que el sujeto las conozca o no; éste no podrá alegar su ignorancia; la norma se debe aplicar, sea conocida o ignorada; la convivencia social no puede depender del conocimiento o ignorancia de las personas* (O’CALLAGHAN MUÑOZ, X., *Compendio de Derecho Civil, Tomo I, Parte General*, EDERSA, Madrid, 1994, pág. 34).

¹⁴ El artículo 99.3 LGT establece que *los obligados tributarios tienen derecho a que se les expida certificación de las autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones que hayan presentado o de los extremos concretos contenidos en las mismas*.

¹⁵ *Las comunicaciones son los documentos a través de los cuales la Administración notifica al obligado tributario el inicio del procedimiento u otros hechos o circunstancias relativos al mismo o efectúa los requerimientos que sean necesarios a cualquier persona o entidad.* (art. 99.7 LGT). No deben confundirse estas comunicaciones con las del artículo 87.1 LGT (relativo a la remisión de comunicaciones destinadas a informar sobre la tributación de determinados sectores, actividades o fuentes de renta) que no constituyen una manifestación de la comunicación jurídico-formal. Ya al inicio del primer capítulo (pág. 31) apuntábamos tanto el carácter polisémico de la expresión “comunicación” como (en la nota 3) el uso indiscriminado que de dicha polisemia hace la propia LGT.

derivada de un procedimiento declarativo¹⁶.

En el segundo destacan: las publicaciones en diarios oficiales y las contestaciones a consultas tributarias¹⁷.

1.1.3. La publicidad de las normas

La publicación de las normas constituye un conjunto de actividades cuya finalidad consiste en fijar el texto de la norma publicada y ponerlo, mediante la utilización de diversas formas, a disposición de la sociedad, atribuyendo a dicho texto el carácter de autenticidad que está destinado a asumir¹⁸.

La publicación puede desarrollar distintas funciones: en primer lugar la función de constituir uno de los elementos de un acto jurídico, en segundo lugar también puede constituir la condición de eficacia de dicho acto jurídico, en tercer lugar la publicación puede ser considerada como una de las actuaciones que constituyen el proceso de elaboración de aquel acto y, finalmente la publicación puede cumplir la función de indicar a partir de qué momento empieza a contar el plazo para impugnar

¹⁶ Por ejemplo el reconocimiento de una exención. Aunque de ordinario *los beneficios tributarios operan sin necesidad de ser expresamente reconocidos o declarados*, con frecuencia se exige *que su expreso reconocimiento sea exigido por norma legal o reglamentaria* (ARIAS VELASCO J. y SARTORIO ABALAT, S., *Procedimientos tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 392).

¹⁷ En la medida en que, en virtud del artículo 89.1 LGT, tienen efectos vinculantes para los órganos y entidades de la Administración tributaria. El carácter extraprocedimental lo predicamos tanto de aquellos casos en que la contestación tiene efectos para terceros distintos de quien formuló la consulta como para el mismo consultante, puesto que el artículo 88.2 LGT exige que la consulta se presente antes de la finalización del plazo establecido para la presentación. Así, únicamente aquellas consultas formuladas entre la producción del hecho imponible y el final del plazo de presentación podrían ser encuadradas dentro de una relación intraprocedimental para el mismo consultante. Si en lugar de considerar la futura relación que eventualmente podría derivarse de la cuestión tratada en la consulta, consideramos la relación derivada de la misma interposición de la consulta, entonces habría que excluir el carácter extraprocedimental de la contestación en relación con quien formula la consulta.

¹⁸ Cfr. PIZZORUSSO, A., *La pubblicazione degli atti normativi*, Milano, Giuffrè, 1963, pág. 41.

dicho acto¹⁹.

Para la doctrina italiana y francesa, la publicación es una condición de eficacia del acto jurídico, de manera que divide el procedimiento de elaboración del acto en tres fases. Una primera fase de iniciación del procedimiento, una segunda, constitutiva o de perfeccionamiento y una fase final en virtud de la cual el acto adquiere eficacia²⁰. Así, la validez del acto viene determinada por los actos producidos hasta el momento de su perfeccionamiento de manera que, los actos posteriores, afectan a su eficacia.

La doctrina española, siguiendo a la doctrina alemana, aunque no de forma unánime, considera la publicación como un elemento esencial²¹ para la existencia del acto jurídico²². La publicación no sería un mero instrumento de conocimiento²³. Sería, además, un elemento que da fe de su propia existencia y contenido y, por lo tanto,

¹⁹ Cfr. MELONCELLI, A., "Publicazione (diritto pubblico)", *Enciclopedia del Diritto*, XXXVII, Giuffrè, Varesse, 1988, págs. 932-933.

²⁰ Cfr. GALEOTTI, S., *Contributo alla teoría del procedimiento legislativo*, 1a ed., reimp., Giuffrè, 1987, Milán, págs. 243 y ss.

²¹ *Su carácter esencial está hoy corroborado como un principio básico "garantizado" por la Constitución, por el artículo 9.3 de ésta ("la publicidad de las normas")* (GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ RODRIGUEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo I, Civitas, Madrid, 1993, pág. 112).

²² Cfr. BERMEJO VERA, J., *La publicación de la norma jurídica*, Madrid, Instituto de Estudios Administrativos, 1977, pág. 13.

²³ La extraordinaria importancia del principio de publicidad de las normas así como su relación con el principio de seguridad jurídica ha sido puesta de manifiesto por el Tribunal Constitucional: *La Constitución, en su art. 9.3, garantiza el principio de la publicidad de las normas. Esta garantía aparece como consecuencia ineluctable de la proclamación de España como un Estado de Derecho, y se encuentra en íntima relación con el principio de seguridad jurídica consagrado en el mismo art. 9.3 CE pues sólo podrán asegurarse las posiciones jurídicas de los ciudadanos, la posibilidad de éstos de ejercer y defender sus derechos, y la efectiva sujeción de los ciudadanos y los poderes públicos al ordenamiento jurídico, si los destinatarios de las normas tienen una efectiva oportunidad de conocerlas en cuanto tales normas, mediante un instrumento de difusión general que dé fe de su existencia y contenido, por lo que resultarán evidentemente contrarias al principio de publicidad aquellas normas que fueran de imposible o muy difícil conocimiento.* (STC 179/1989, de 2 de noviembre, FJ 2º, párrafo 1º [BOE 290/1989, de 4 de diciembre]).

requisito imprescindible para que, al menos, se pueda tener por dictado el acto jurídico²⁴. Con la aprobación parlamentaria la Ley (por concretar un tipo determinado de acto), se perfecciona y, por lo tanto, produce algunos efectos (por ejemplo la obligatoriedad de su sanción²⁵ y promulgación²⁶), se trata, sin embargo, de efectos internos, irrelevantes para los ciudadanos que tienen que cumplirla y para las autoridades y tribunales, que tienen que aplicarla, ya que los mismos, no tienen constancia del hecho de la aprobación parlamentaria, de su contenido, de la sanción y de la promulgación misma, hasta que se produce la publicación oficial.

La publicación es una exigencia derivada de la misma noción de Estado de Derecho²⁷, que proporciona la exteriorización formal del contenido de las normas, produce la seguridad jurídica que va indisolublemente conexas al conocimiento público de la norma y permite una mayor y mejor protección de los derechos de los

²⁴ SSTs de 8 de febrero de 1963, 26 de enero de 1972 y 17 de enero de 1973, citadas por GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ RODRIGUEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo I, Civitas, Madrid, 1993, pág. 112.

²⁵ *La sanción o firma del monarca es el instrumento a través del cual tiene lugar, en la monarquía constitucional, la participación del Rey en el ejercicio de la función legislativa ... En nuestro ordenamiento la sanción es un acto debido, de inexcusable cumplimiento, en razón de la concepción de la monarquía, por nuestro constituyente, como forma de Gobierno y no como forma de Estado, congruente con la explicitación rotunda del principio democrático y con la redacción conminatoria e imperativa, sin previsión de excepciones, del propio artículo 91 de la Constitución* (SOLOZABAL ECHEVARRIA, J.J., "Sanción y promulgación de la Ley en la monarquía parlamentaria", *Revista de estudios políticos (nueva época)*, núm. 55, 1987, págs. 371 y 373).

²⁶ La promulgación supone en primer lugar la proclamación formal de la Ley como tal Ley y en segundo lugar el mandato a las autoridades y ciudadanos de su cumplimiento y observancia. Las Leyes de las CCAA por su parte, son promulgadas por sus Presidentes, que lo hacen en nombre del Rey (no consta sin embargo en el Estatuto Vasco la mención a que la promulgación se hace en nombre del Rey) (Cfr. GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ RODRIGUEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo I, Civitas, Madrid, 1993, pág. 111).

²⁷ Cfr. BURDEAU, G., "Les engagements internationaux de la France et les exigences de l'Etat de Droit", *Annuaire Français de Droit International*, 1986, pág. 847.

ciudadanos; en fin, la publicación proporciona notoriedad y certeza²⁸.

En relación con la publicidad de las normas, cabe destacar, aunque aquí no puede hablarse de comunicación jurídico-formal, el deber de las Administraciones Públicas, establecido en el art. 7 de la LTBG²⁹, de publicar los Anteproyectos de Ley, los proyectos de Decretos Legislativos³⁰ y los proyectos de Reglamentos cuya iniciativa les corresponda.

Asimismo, y en virtud del mismo artículo, deberán de publicar, y aquí sí que podemos hablar de comunicación jurídico-formal, las instrucciones y circulares, en la medida en que supongan una interpretación del Derecho o tengan efectos jurídicos.

1.1.4. Publicaciones en diarios oficiales

El artículo 254 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea establece el deber de publicar los reglamentos, las directivas y las decisiones en el diario oficial de la Unión Europea³¹. El artículo 9.3 de la Constitución garantiza la publicidad de las

²⁸ Cfr. RODRIGUEZ-ZAPATA I., *Constitución, tratados internacionales y sistema de fuentes del Derecho*, Bolonia, Colegio de España, 1976, págs. 243 y ss.

²⁹ Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno (BOE 295/2013, de 10 de diciembre).

³⁰ En relación al anteproyecto de LTBG, el Consejo de Estado había observado: *No se acierta a comprender la razón por la que la letra b) de este precepto hace referencia únicamente a los anteproyectos de ley y no a los proyectos de reales decretos legislativos* (CONSEJO DE ESTADO, *Dictamen 707/2012, sobre el anteproyecto de Ley de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno*, apartado V, letra d, párrafo 1º).

³¹ Concretamente establece dicho artículo 254:

1. Los reglamentos, las directivas y las decisiones adoptados con arreglo al procedimiento previsto en el artículo 251 serán firmados por el presidente del Parlamento Europeo y por el presidente del Consejo y se publicarán en el Diario Oficial de la Unión Europea. Entrarán en vigor en la fecha que ellos mismos fijen o, a falta de ella, a los veinte días de su publicación.

2. Los reglamentos del Consejo y de la Comisión, así como las directivas de estas instituciones que tengan como destinatarios a todos los Estados miembros, se publicarán en el Diario Oficial de la

normas³². Por su parte, el artículo 2.1 CC establece que, salvo que se disponga otra cosa, las leyes³³ entraran en vigor a los 20 días de su completa publicación en el BOE. Asimismo, el artículo 52.1 LRJAPAC establece que, para que produzcan efectos, las disposiciones administrativas se han de publicar en el diario oficial correspondiente. El artículo 10.1 LGT establece, en el ámbito tributario, la necesidad de la completa publicación de las normas tributarias en el boletín oficial³⁴ correspondiente para que las mismas entren en vigor³⁵. Finalmente el artículo 65 del Estatuto de Autonomía de Catalunya establece que a efectos de la entrada en vigor de las leyes de Catalunya rige la fecha de la publicación en el Diario Oficial de la

Unión Europea. Entrarán en vigor en la fecha que ellos mismos fijen o, a falta de ella, a los veinte días de su publicación.

3. Las demás directivas, así como las decisiones, se notificarán a sus destinatarios y surtirán efecto a partir de tal notificación.

³² Esa garantía de publicidad aparece reflejada en la Constitución en varios de sus preceptos: así, disponiendo la inmediata publicación de las Leyes aprobadas por las Cortes Generales, tras la sanción real (art. 91) y, respecto de los tratados internacionales, condicionando su eficacia a su publicación oficial en España (art. 96.1) (STC 179/1989, de 2 de noviembre, FJ 2º, párrafo 1º [BOE 290/1989, de 4 de diciembre]).

³³ La expresión “leyes” hay que entenderla en sentido amplio, como “normas”:...*para los efectos de aplicación del artículo 1º del Código Civil y vigencia de las disposiciones legales posteriores, bajo la denominación genérica de ley, no se comprenden éstas, sino también los Reglamentos, Reales Decretos, Instrucciones, Circulares y Reales Ordenanzas* (STS de 22 de junio de 1910, Sala 3ª).

³⁴ El «Boletín Oficial del Estado», diario oficial del Estado español, es el medio de publicación de las leyes, disposiciones y actos de inserción obligatoria. (art. 1 del Real Decreto 181/2008, de 8 de febrero, de ordenación del diario oficial «Boletín Oficial del Estado» [BOE 37/2008, de 12 de febrero]). Asimismo, ... *el DOGC es el medio del que se dota la Generalitat para hacer públicos los documentos que, de acuerdo con el ordenamiento jurídico, y en virtud de los principios constitucionales de publicidad de las normas y de seguridad jurídica, han de ser objeto de publicación oficial.* (art. 2.1 de la Ley 2/2007, de 5 de junio, del DOGC [DOGC 4902/2007, de 12 de junio]).

³⁵ Artículo 10.1 LGT: *Las normas tributarias entrarán en vigor a los veinte días naturales de su completa publicación en el boletín oficial que corresponda, si en ellas no se dispone otra cosa, y se aplicarán por plazo indefinido, salvo que se fije un plazo determinado.*

Generalitat de Catalunya³⁶.

1.1.5. La comunicación tributaria jurídico-formal

El Estado, en cuanto titular de la potestad tributaria, se comunica con aquellos que están bajo su ámbito subjetivo de actuación a través de la publicación de las normas de carácter tributario que de él emanan: tratados o convenios internacionales, normas de la Unión europea y de otros organismos internacionales o supranacionales así como por las leyes que contengan disposiciones en materia tributaria.

Sin embargo, dadas las acotaciones establecidas en nuestro estudio, nos interesan aquellos actos emanados de la Administración tributaria susceptibles de producir efectos jurídicos sobre los ciudadanos.

A título de ejemplo, se han incluido³⁷ dentro de la comunicación jurídico-formal las publicaciones en periódicos oficiales, las recopilaciones oficiales de actos, los registros, los depósitos permanentes de documentos con exposición al público y las notificaciones.

Resulta clara la inclusión dentro de esta forma de comunicación de los reglamentos dictados por el responsable del departamento correspondiente³⁸.

³⁶ *Les lleis de Catalunya són promulgades, en nom del rei, pel president o presidenta de la Generalitat, el qual n'ordena la publicació en el Diari Oficial de la Generalitat de Catalunya, en el termini de quinze dies des de l'aprovació, y en el Boletín Oficial del Estado. A l'efecte de l'entrada en vigor, regeix la data de publicació en el Diari Oficial de la Generalitat de Catalunya. La versió oficial en castellà és la traducció elaborada per la Generalitat* (art. 65 de la Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña [BOE 172/2006, de 20 de julio]).

³⁷ Cfr. ARENA G., “Introducción a la Administración compartida”, en TORNOS MAS, J. y GALÁN GALÁN, A. (Coords.), *Comunicación Pública*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 154.

³⁸ Si bien la potestad originaria para aprobar reglamentos corresponde al órgano ejecutivo superior correspondiente (Gobierno de la Nación, de las CCAA,...), la potestad derivada corresponde a los Ministros o Consejeros (la atribución debe de ser expresa, por vía de ley o disposición reglamentaria

Así, corresponde (art. 7.1 LGT), en el ámbito de las competencias del Estado, al Ministro de Hacienda dictar disposiciones de desarrollo en materia tributaria³⁹, siempre que las normas desarrolladas lo prevean.

Dado el carácter vinculante, para los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos, de los criterios contenidos en resoluciones de las consultas tributarias (art. 89.1 LGT), así como el deber del Ministerio de Hacienda de difundir periódicamente las contestaciones a consultas tributarias (art. 86.2 LGT), podemos considerar que nos encontramos ante un caso de comunicación tributaria de carácter jurídico-formal, comunicación que puede calificarse de mixta (intraprocedimental y extraprocedimental), puesto que, en relación al consultante, la contestación se desarrolla dentro de un procedimiento⁴⁰, en cambio, en relación con los potenciales afectados, dado el carácter vinculante, para la Administración, de la contestación, la relación comunicativa tiene carácter extraprocedimental.

Dentro de las recopilaciones oficiales de actos, encontramos, en el ámbito tributario el deber del Ministerio de Hacienda de difundir, por cualquier medio, los textos actualizados de las normas estatales con rango de Ley y Real Decreto en materia tributaria en los que se hayan producido variaciones respecto de los textos vigentes

originaria, en el caso de los reglamentos jurídicos: aquellos cuyo objeto se refiere a las relaciones entre la Administración y los ciudadanos).

³⁹ Dichas disposiciones deberán de revestir forma de orden ministerial.

⁴⁰ Nos referimos al procedimiento que se inicia con la formulación de la consulta y termina con la notificación de la resolución o contestación, puesto que las consultas deben de formularse, en virtud del artículo 88.2 LGT necesariamente antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias. Aunque tiene efectos dentro del procedimiento, lo habitual es que se presente antes de que el mismo se inicie (puede sin embargo formularse una vez iniciado el procedimiento, por ejemplo por haber presentado la correspondiente declaración, pero antes de que el plazo de presentación haya terminado).

en el año precedente. Dichos textos suelen recopilar no tan solo las normas en las que se han producido variaciones sino la totalidad de las normas tributarias, convenientemente anotadas y concordadas⁴¹. Ciertamente, no tiene dicha difusión un valor normativo pero la misma no está exenta de efectos jurídicos para aquellos a los que se dirige (situándonos por lo tanto dentro del ámbito de la comunicación jurídico-formal), puesto que, de contener errores dichos textos, quienes inducidos por ellos, apliquen incorrectamente los tributos, quedaran exentos de responsabilidad⁴².

Por lo que respecta a la comunicación intraprocedimental, podemos citar las “comunicaciones” (art. 99.7 LGT), documentos a través de los cuales se notifica al obligado tributario bien el inicio de un procedimiento u otros hechos o circunstancias relativos al procedimiento (por ejemplo una liquidación) o bien los requerimientos que sean necesarios⁴³.

⁴¹ Anualmente, el Ministerio de Hacienda edita la obra “Leyes Tributarias. Recopilación Normativa”, correspondiendo a 2013 la 24ª edición.

⁴² El artículo 179.2.d) LGT establece la exención de responsabilidad en aquellos casos en que se haya puesto la diligencia necesaria, la cual concurrirá en todo caso cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de la LGT.

⁴³ Hay que distinguir estas “comunicaciones” de las previstas en el artículo 87.1 LGT que, con la misma denominación, se refieren a la remisión de información sobre la tributación de determinados sectores, actividades o fuentes de renta, que constituyendo también un caso de comunicación jurídico-formal, no tienen carácter intraprocedimental. Debe de observarse sin embargo, que, habiendo definido la comunicación tributaria como aquella que se lleva a cabo en cumplimiento de un deber, no cabría incluir, en principio, a este tipo de comunicaciones dentro de nuestro ámbito de estudio puesto que el artículo mencionado dice, refiriéndose a las mismas: *La Administración tributaria...podrá remitir comunicaciones...* con lo cual se subraya el carácter voluntario de las mismas. Aun así, una lectura completa del artículo nos indica que la Administración tiene el deber de informar sobre los criterios administrativos y que una de las formas de información puede ser la de las comunicaciones. En definitiva, hay que estar al contenido y no a la forma, de manera que subsiste el deber de informar y, siendo las comunicaciones una forma de hacerlo, las mismas entrarían dentro de nuestro ámbito de estudio. Por otra parte, abundando en el carácter preceptivo de las mismas, y por lo tanto en su inclusión en nuestro ámbito de estudio, hay que tener en cuenta que aquellas se pueden producir a solicitud de los interesados (representantes de sectores, actividades o fuentes de renta).

También se deben de incluir, dentro de la comunicación tributaria jurídico-formal, las “certificaciones tributarias” (art. 99.3 LGT) mediante las cuales la Administración tributaria comunica a los obligados tributarios los extremos concretos contenidos en las autoliquidaciones y declaraciones presentadas por ellos.

1.2. La comunicación de servicio⁴⁴

1.2.1. Contenido de la comunicación de servicio

La actividad informativa de la Administración puede venir referida a un servicio concreto por ella prestado o bien referirse a cuestiones ajenas a cualquier tipo de servicio. Cuando la información que la Administración proporciona se refiere al servicio que presta, el contenido de dicha información gira alrededor de la existencia del servicio⁴⁵ y a las reglas de su utilización⁴⁶, lo cual puede ser llevado a cabo por el mismo servicio que se publicita⁴⁷ o por un servicio específico, distinto del

⁴⁴ La comunicación de servicio *corresponde a la transmisión de información sobre el funcionamiento de las oficinas, la normativa en vigor, los servicios ofrecidos y, más en general, la comunicación de todas las noticias idóneas para satisfacer el interés cognoscitivo de los usuarios. Entre tales tipos de actividad cabe citar, por ejemplo la redacción de la guía a través de la cual la administración universitaria suministra a los estudiantes útiles informaciones relativas a la Facultad, al programa de los exámenes, a la organización de las diversas cátedras.* (GARDINI, G., *La comunicazione degli atti amministrativi. Uno studio alla luce della Legge 7 agosto 1990, N.241*, Giuffrè, Milano, 1996, pág. 5). En este apartado, seguimos el trabajo desarrollado por GALÁN, en: GALÁN GALÁN, A., “La Comunicación Pública”, en TORNOS MAS, J. y GALÁN GALÁN, A. [Coords.], *Comunicación Pública*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 44.

⁴⁵ Las Administraciones Públicas deben de publicar *información relativa a las funciones que desarrollan, la normativa que les sea de aplicación así como su estructura organizativa* (art. 6.1 LTBG).

⁴⁶ Así, ante la duda sobre como tributa una operación, los servicios de información al público de la Administración pueden informar al ciudadano sobre la existencia de un servicio de contestaciones a las consultas escritas formuladas por potenciales obligados tributarios, del hecho de que dicho servicio se encuentra encuadrado dentro de la Dirección General de Tributos (DGT) y finalmente de los pasos a seguir para formular y presentar adecuadamente su consulta así como de la forma y los tiempos estimados de contestación.

⁴⁷ El art. 21.1LTBG establece que las Administraciones Públicas deben de integrar la gestión de solicitudes de información en su organización interna. Ello no significa que la Ley haya optado por integrar los servicios de información en los propios servicios publicitados, puesto que tanto la

publicitado⁴⁸. Cuando la Administración proporciona informaciones no vinculadas a servicio alguno, el contenido de la información suele referirse a la normativa aplicable⁴⁹ o a la propia organización de la Administración; en este segundo caso, la Administración suele disponer siempre de un servicio específico para informar a los ciudadanos⁵⁰.

Una deficiencia en la comunicación, por parte de la Administración, de la existencia del servicio conduce a una infrautilización del servicio; una deficiencia en la comunicación de las reglas de utilización del servicio tendrá como efecto una incorrecta utilización del servicio por parte de los usuarios.

1.2.2. Tipología de la comunicación de servicio

La información de servicio puede ser de carácter genérico, destinada al público en

existencia de un servicio de información dentro del propio servicio publicitado como la existencia de servicio específico, formaran parte de la organización interna de la Administración Pública informante. En el ejemplo anterior, el ciudadano podría haber sido informado por la misma DGT bien por haberse dirigido directamente a ella o bien por haberle indicado, los servicios de atención al público, la posibilidad de acudir personalmente a la DGT para una información más exhaustiva sobre el procedimiento a seguir, las condiciones de presentación, la forma de redactar la consulta, el plazo máximo para resolver y el plazo medio actual así como el carácter, vinculante o no, tanto para la Administración como para el interesado en la contestación, entre otras dudas que, por su especialización, no fueran susceptibles de ser resueltas en un servicio genérico como el de atención al público.

⁴⁸ Sería el caso en qué la información suministrada por el servicio específico de atención ciudadana fuera completo o, en cualquier caso, la Administración tributaria correspondiente no ofreciera, dentro de la Dirección General de Tributos, un servicio de atención directa al público.

⁴⁹ Pertencería a este tipo de información la prevista en el artículo 35.g) de la LRJAPAC en virtud del cual los ciudadanos tienen derecho *a obtener información y orientación acerca de los requisitos jurídicos o técnicos que las disposiciones vigentes impongan a los proyectos, actuaciones o solicitudes que se propongan realizar*.

Asimismo, en el ámbito tributario, el artículo 34.1a) LGT reconoce el derecho (y por lo tanto impone el deber) de los obligados tributarios (en realidad ciudadanos) a ser informados y asistidos por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones.

⁵⁰ Cfr. GALÁN GALÁN, A., “La Comunicación Pública”, en TORNOS MAS, J. y GALÁN GALÁN, A. [Coords.], *Comunicación Pública*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 44.

general⁵¹, o de carácter individualizado⁵², dirigida a sujetos concretos. Asimismo, la información proporcionada por la Administración puede ser permanente⁵³ o puntual⁵⁴. Finalmente, la información puede ser suministrada de oficio por la Administración, es decir, sin que exista una solicitud previa de ningún ciudadano (comunicación pasiva)⁵⁵ o bien porque éste se dirige a aquella y la solicita (comunicación activa)⁵⁶.

Esta distinción entre comunicación activa y comunicación pasiva se establece desde el punto de vista del ciudadano que solicita la información, de manera que cuando la información se encuentra ya a disposición del ciudadano, sin que este tenga que dirigirse expresamente a la Administración, la comunicación se califica de pasiva. Sin embargo, desde el punto de vista de la Administración, cuando esta actúa sin necesidad de requerimiento del ciudadano, de oficio, la misma adopta una actitud

⁵¹ Por ejemplo el libro de publicación anual “Renta – Manual Práctico”, editado por la Agencia Tributaria.

⁵² Así, por ejemplo, la información obtenida en un servicio de atención al público o bien la contestación a una consulta tributaria, formulada una vez vencido el plazo para autoliquidar y, por lo tanto de carácter no vinculante (la vinculante sería comunicación jurídico-formal), en la medida que se dirige al solicitante.

⁵³ Tal es el caso, por lo que respecta a la información general, del mencionado Manual Práctico del Impuesto sobre la Renta, del cual cada año se publica una nueva versión actualizada, y por lo que respecta a la información individual, la información en servicios de atención al público sobre horarios de oficina en determinada Administración de Hacienda.

⁵⁴ Constituye un ejemplo de información puntual de ámbito general la emisión de un tríptico informativo sobre una nueva regulación legal de determinado aspecto tributario que afecta a un determinado sector de contribuyentes (el tríptico, a diferencia del Manual, no se edita periódicamente). En el ámbito de la información particular podemos citar como ejemplo de información puntual la que se da a un contribuyente sobre la tributación de una operación concreta.

⁵⁵ Así, el artículo 63.1 RAT establece que *las actuaciones de información se podrán realizar de oficio mediante la publicación de textos actualizados de las normas tributarias y la doctrina administrativa de mayor trascendencia o mediante el envío de comunicaciones.*

⁵⁶ En este sentido establece el artículo 63.2 RAT que *las actuaciones de información también deberán llevarse a cabo, a iniciativa del obligado tributario, mediante la contestación a solicitudes de información tributaria, cualquiera que sea el medio por el que se formulen.*

activa a la hora de informar y la publicidad así suministrada se califica de activa, por contraposición a la actitud pasiva de la Administración cuando esta se mantiene a la espera de que se le formule algún requerimiento para suministrar la información. Esta última es la distinción adoptada por la LTBG, que dedica, dentro de su primer título, un capítulo, el segundo, a la publicidad activa, y otro, el tercero, a la publicidad pasiva, que denomina "acceso a la información pública"⁵⁷.

1.2.3. Características de la comunicación de servicio

Por lo que se refiere a las características de la información de servicio, las mismas vienen determinadas en función de la estructura, generalmente compleja, de la información administrativa, referida, en unos casos a la declaración de conocimiento (es decir, al contenido de lo que se comunica) y en otros a la información administrativa en su conjunto. La característica principal predicable de la declaración de conocimiento es la adecuación (si la información no satisface el interés del ciudadano ni el de la propia Administración, la información no será adecuada)⁵⁸, la de la información administrativa en su conjunto es la oportunidad⁵⁹ (la información

⁵⁷ Teniendo en cuenta que la información al ciudadano constituye un derecho para el mismo, el centro de gravedad debería de girar alrededor de este y por lo tanto el carácter activo o pasivo debería de definirse a partir del ciudadano y no de la Administración. Tenemos aquí pues un ejemplo de solipsismo administrativo, en este caso en el ámbito legal, del que hablábamos en la nota 34 de la introducción.

⁵⁸ *Para ser adecuada la declaración de conocimiento debe de poseer determinadas cualidades que son la exactitud, la inequívocidad y la complitud* (ALLEGRETTI, U., *L'Imparzialità amministrativa*, Padova, Cedam, 1965, pág. 275, nota 273, citado por MELONCELLI, A., *L'informazione Amministrativa*, Maggioli Editore, Dogana [Repubblica de San Marino], 1993, pág. 237. La traducción es nuestra). GALÁN incluye además la actualidad (GALÁN GALÁN, A., "La Comunicación Pública", en TORNOS MAS, J. y GALÁN GALÁN, A. [Coords.], *Comunicación Pública*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 61).

⁵⁹ Por lo que respecta a la oportunidad, a título de ejemplo, cabe citar la previsión del artículo 90.2 LGT relativo a la información con carácter previo a la adquisición o transmisión de inmuebles, en donde se establece que la solicitud se ha de formular con carácter previo a la finalización del plazo para presentar la correspondiente autoliquidación o declaración. No se establece sin embargo un plazo a la Administración para contestar a la solicitud por lo cual, la información administrativa, en no

debe de suministrarse cuando todavía es posible satisfacer el interés del ciudadano, debe de ser tempestiva)⁶⁰.

La adecuación supone exactitud de la información tanto respecto a los hechos (donde se encuentra un organismo, cual es el horario de atención al público, qué impreso debe de utilizarse,...) como al derecho (plazo para autoliquidar, para formular un recurso, criterio administrativo, norma o jurisprudencia aplicable,...). Supone también la adecuación que la información sea inequívoca, es decir, debe de ser objetivamente directa (no debe de reenviar a otras fuentes⁶¹), clara (preferentemente escrita para evitar equívocos) y precisa (deben de evitarse ambigüedades o soluciones difusas⁶²) y debe de suministrarse de tal manera que resulte comprensible

pocos casos, puede llegar cuando ya ha terminado el plazo para autoliquidar o declarar. La información suministrada será, en estos casos, intempestiva.

⁶⁰ Cfr. MELONCELLI, A., *L'informazione Amministrativa*, Maggioli Editore, Dogana (Repubblica de San Marino), 1993, pág. 237. No parece sin embargo, que el plazo de 6 meses establecido en el art. 88.6 LGT para contestar las consultas o la ausencia de plazo para informar sobre el valor a efectos fiscales de los bienes inmuebles a que se refiere el art. 91 LGT, responda al criterio de oportunidad.

⁶¹ Esta técnica es habitual en el ámbito legislativo, llegando a producir verdaderas confusiones incluso al propio legislador. Así, el artículo 93.4.c) LGT exime del deber de informar sobre determinados instrumentos notariales, remitiendo, para saber cuáles son, al artículo 35 de la Ley del Notariado. Sin embargo, dicho artículo 35 fue derogado en 1990 (por obra de la Ley 18/1990, de 17 de diciembre, sobre reforma del Código Civil en materia de nacionalidad, que utilizó el numeral para regular otras cuestiones) y la actual LGT (de 2003) se ha limitado a reproducir el texto de la versión anterior de dicho artículo: el art. 111.4 de la LGT de 1963 (que fue introducido en 1985, con anterioridad a la derogación del mencionado en el art. 35 LN). Véase, para más información el epígrafe 3.2.3 del Capítulo Cinco.

⁶² En relación con una campaña de Hacienda tendente a crear la ilusión (comunicación imagen) de que por debajo de determinado nivel de renta no era preciso presentar declaración y obviando que la falta de presentación suponía perder la devolución correspondiente, se denunció en su momento que *... no se puede difundir a los cuatro vientos que de no haber ganado más de una módica cantidad no es preciso presentar la declaración, cuando se sabe que en tales casos lo más conveniente es declarar para obtener la devolución de las prestaciones a cuenta satisfechas. Eso no es informar, es engañar al más desfavorecido* (ROZAS VALDÉS, J.A., "Actuaciones Administrativas de información al contribuyente", en *Estudios de derecho financiero y tributario: Homenaje al profesor Fernando Vicente-Arche, Domingo*, Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, núm. monográfico 20, 1996, pág. 269). Se trataba pues de un caso paradigmático de falta de precisión que casi rayaba el engaño.

para el receptor (lo cual significa que deberá de adaptarse a las capacidades de dicho receptor⁶³). Debe de ser también la información adecuada en el sentido de que debe de ser completa, aunque dicha complitud debe de adaptarse a las necesidades del destinatario, puesto que, de lo contrario, dejaría de ser clara⁶⁴. Finalmente, por lo que respecta a la adecuación, la información debe de ser actual⁶⁵, cuestión especialmente relevante si es de carácter jurídico.

Por lo que respecta a la oportunidad, la información debe de ser suministrada cuando todavía es susceptible de satisfacer las necesidades del receptor. Ello supone que la norma debería de fijar los plazos de los que dispone la Administración para suministrar la información requerida y que dichos plazos deberían de ser establecidos teniendo en cuenta los de los procedimientos a los que se refiere la información⁶⁶.

⁶³ No puede ser el mismo el registro empleado para dirigirse a sectores económicos concretos mediante una comunicación de las previstas en el artículo 87.1 LGT que el empleado en la información suministrada con carácter general a cualquier ciudadano, en donde debe de partirse del desconocimiento total de la terminología tributaria. *Cuando sea preciso que esa información llegue a la generalidad del público es necesario además que esté recogida en términos que pueda ser entendida, pues en muchos casos puede que esté redactada con un nivel de detalle o tecnicismo que la haga inaccesible en términos reales para sus destinatarios* (SENDÍN GARCIA, M.A., "Transparencia y acceso a la información pública" en *Transparencia, acceso a la información y buen gobierno*, Comares, Granada, 2014, pág. 130).

⁶⁴ ... se pueden producir problemas de sobreabundancia de información. De tal modo que la información se puede esconder, aunque parezca contradictoria, sepultando al ciudadano en información. Es, por ello, necesario que se asegure la accesibilidad del ciudadano de una manera sencilla a la información útil, pues en muchos casos puede que ésta quede escondida entre otras informaciones de carácter innecesario (SENDÍN GARCIA, M.A., "Transparencia y acceso a la información pública" en *Transparencia, acceso a la información y buen gobierno*, Comares, Granada, 2014, pág. 130).

⁶⁵ La información debe de publicarse de forma periódica y actualizada (art. 5.1 LTBG). ...esto supone que la ley parte de un principio de actualización permanente (SENDÍN GARCIA, M.A., "Transparencia y acceso a la información pública" en *Transparencia, acceso a la información y buen gobierno*, Comares, Granada, 2014, pág. 131).

⁶⁶ Así, el plazo de 6 meses, establecido en el artículo 88.6 LGT, de los que dispone la Administración tributaria para contestar una consulta resulta excesivo si tenemos en cuenta que en buena parte de los casos, el plazo para autoliquidar suele oscilar entre uno y tres meses. La situación resulta especialmente grave en aquellos casos en que no se establece un plazo a la Administración para

1.2.4. Prestación integrada o autónoma

La forma como se decida estructurar, por parte de la Administración, la información que presta, puede incidir en el mismo servicio sobre el que se informa.

Así, una prestación autónoma del servicio de información siempre tendrá menor incidencia sobre el servicio publicitado que si dicha prestación se integra en el mismo servicio⁶⁷. Por el contrario, en aquellos casos en que el servicio de información se integra en el servicio publicitado, la interacción entre ambos servicios será considerable, hasta el punto que tanto la calidad como el grado de cumplimiento de los objetivos de uno de ellos incidirá sobre el otro. Asimismo, la organización y la base jurídica que les sirve de cobertura, será la misma.

Con la finalidad de destacar algunos de los aspectos más relevantes de los efectos que una distinta configuración de los servicios de información pueden tener sobre el mismo servicio, esquemáticamente, puede sernos útil el siguiente cuadro⁶⁸:

EFFECTOS DE LA CONFIGURACIÓN DE LA COMUNICACIÓN DE SERVICIO
--

informar, como ocurre en el caso de la información con carácter previo a la adquisición o transmisión de inmuebles del artículo 90 LGT, en donde incluso se llega a prever los efectos para el caso en que la Administración no conteste. Por el contrario en el Reino Unido, las consultas formuladas por las empresas está previsto que se resuelvan en un plazo de 28 días (ROMANÍ SANCHO, A., “La nueva relación Hacienda-contribuyente auspiciada por la OCDE: la relación cooperativa. El Foro de Grandes Empresas y el Código de Buenas Prácticas Tributarias”, *Cuadernos de Formación, IEF*, núm. 41/2010, pág. 287), aunque el 80% se resuelven en 15 días (FORO SOBRE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, *La Administración Tributaria en los países de la OCDE y en determinados países no miembros: Serie “Información comparada” (2008)*, Centro de Política y Administración Tributarias, 2009, pág. 117).

⁶⁷ Las Administraciones Públicas deben de establecer sistemas para integrar la gestión de solicitudes de información de los ciudadanos en el funcionamiento de su organización interna (Cfr. art. 21.1 LTBG).

⁶⁸ Elaborado a partir de GALÁN GALÁN, A., “La Comunicación Pública”, en TORNOS MAS, J. y GALÁN GALÁN, A. [Coords.], *Comunicación Pública*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 53, nota 50.

En cuanto a la valoración del servicio
Configuración integrada: La calidad del servicio de información incidirá directamente en la calidad del servicio prestado
Configuración autónoma: Admite valoración separada del servicio de información y del servicio prestado
En cuanto al cumplimiento del servicio
Configuración integrada: Una deficiente calidad del servicio de información supone una escasa calidad del servicio prestado sobre el que se informa
Configuración autónoma: La calidad de uno de los servicios incide escasamente en la calidad del otro servicio
En cuanto a la organización del servicio
Configuración integrada: Aun siendo posible una estructura específica de información dentro del mismo servicio prestado, la inercia administrativa y la pluralidad de funciones puede incidir negativamente en la prestación del servicio de información, que siempre será considerado accesorio al principal.
Configuración autónoma: Creación de una estructura específica y distinta de la del servicio prestado para realizar la actividad informativa
En cuanto al fundamento de la actividad informativa
Configuración integrada: La base normativa del servicio prestado incluye la del servicio de información
Configuración autónoma: El conjunto normativo que ordena la prestación del servicio de información es distinto del que ordena la prestación del servicio sobre el

que se informa

1.2.5. La información sobre la normativa aplicable

Dentro de la llamada información administrativa o, información al público, podemos distinguir entre la información particular, que es la prevista en el artículo 35.a) LRJAPAC⁶⁹ y la información general, que es la prevista en el artículo 35.g) LRJAPAC⁷⁰.

El artículo 35.g) LRJAPAC establece el deber de la Administración de informar y orientar⁷¹ a los ciudadanos sobre los requisitos jurídicos o técnicos que las disposiciones vigentes impongan a los proyectos, actuaciones o solicitudes que se propongan realizar.

El artículo 2.1 del Real Decreto 208/1996, de 9 de febrero, por el que se regulan los servicios de información administrativa y atención al ciudadano⁷², califica este tipo

⁶⁹ *Los ciudadanos, en sus relaciones con las Administraciones Públicas, tienen derecho a conocer, en cualquier momento, el estado de la tramitación de los procedimientos en los que tengan la condición de interesados, y obtener copias de documentos contenidos en ellos.*

⁷⁰ Cfr. GONZÁLEZ PÉREZ, J. y GONZÁLEZ NAVARRO, F., *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y procedimiento administrativo Común*, Civitas–Thomson Reuters, Cizur Menor, 2012, pág. 712.

⁷¹ Esta “información y orientación” constituye un derecho al asesoramiento jurídico más extenso y exigente que la simple información “de ventanilla” a que se refería el artículo 33 LPA (Cfr. MAGAN PERALES, J.M., “Derechos de los ciudadanos” en GARBERÍ LLOBREGAT, J. [Coord.], *El Procedimiento Administrativo Común (Comentarios, Jurisprudencia, Formularios)*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006, pág. 693). Aun así hay que matizar que... *este derecho no consiste en el derecho a recibir asesoramiento técnico gratuito acerca de las actuaciones a realizar, sino en la aportación de información relativa al régimen legal aplicable a una actuación o propio de una situación jurídica dada* (MELÓN MUÑOZ, A. [Coord.], *Memento Práctico Administrativo*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 2001, pág. 356, marg. 3780).

⁷² Esta norma, con 24 artículos, ha visto derogado su capítulo III (arts. 15 a 24) por el Real Decreto 951/2005, de 29 de julio, por el que se establece el marco general para la mejora de la calidad de la

de información como información general cuando incluye dentro de éste ámbito la información *referida a los requisitos jurídicos o técnicos que las disposiciones impongan a los proyectos, actuaciones o solicitudes que los ciudadanos se propongan realizar.*

1.2.6. La información sobre la normativa tributaria aplicable

La actividad informativa de la Administración tributaria está dirigida a orientar al ciudadano en el conocimiento y aplicación del sistema tributario y constituye una pieza clave del mismo desde que se ha generalizado el sistema de autoliquidaciones.

Un satisfactorio sistema de información⁷³, contribuye de forma decisiva a afianzar la legitimidad del sistema tributario por la vía de ganarse la confianza del obligado tributario, lo cual conduce, a su vez, a estimular el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias al mismo tiempo que disminuye la comisión de errores y evidencia las carencias del sistema coadyuvando por lo tanto a su mejora.

La información sobre la normativa aplicable puede ser de carácter intraprocedimental es decir, vinculada a una relación jurídico-tributaria ya constituida o extraprocedimental, cuando aquella vinculación no existe por no haberse producido el hecho imponible o por no haber nacido el deber tributario correspondiente.

Administración General del Estado (BOE 211/2005, de 3 de septiembre). Dicha derogación se debe a que la materia tratada en dicho capítulo "El libro de quejas y sugerencias", ha pasado a formar parte del Capítulo IV del Real Decreto 951/2005, de 29 de julio, por el que se establece el marco general para la mejora de la calidad de la Administración General del Estado (BOE 227/2005, de 3 de septiembre).

Asimismo, sus artículos 11 a 13 han sido derogados por el Real Decreto 776/2011, de 3 de junio, por el que se suprimen determinados órganos colegiados y se establecen criterios para la normalización en la Administración General del Estado y sus Organismos Públicos (BOE 133/2011, de 4 de junio).

⁷³ Cfr. ROZAS VALDÉS, J.A., "Actuaciones Administrativas de información al contribuyente", *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, núm. monográfico 20, pág. 263.

A título de ejemplo, en materia de información sobre la normativa aplicable, podemos citar para el primer caso (intraprocedimental) la información sobre el estado de tramitación de un procedimiento (art. 34.e) LGT) o la información sobre la naturaleza y alcance de las actuaciones de comprobación e inspección (art. 34.1.ñ) LGT).

Entre la información sobre la normativa aplicable de carácter extraprocedimental, podemos citar: el suministro de textos tributarios estatales actualizados con rango de Ley y Real Decreto (art. 86.1 LGT)⁷⁴, la información sobre la tributación de determinados sectores, actividades o fuentes de renta (art. 87.1 LGT), la información sobre el valor de los inmuebles con carácter previo a su adquisición o transmisión⁷⁵ (art. 90 LGT) o la información que de ordinario se suministra junto con los modelos de autoliquidación⁷⁶

1.2.7. Los servicios de información administrativa

⁷⁴ Si bien hemos incluido este tipo de información dentro de la jurídico-formal debido a los efectos en materia de ausencia de responsabilidad, cabe incluirla también dentro de la comunicación de servicio en cuanto que los textos tienen un mero carácter divulgativo siendo los publicados en boletines oficiales los que tienen carácter prescriptivo.

⁷⁵ Desde el momento en que esta información se comunica formalmente al interesado y dicha valoración resulta vinculante para la Administración, produciendo por lo tanto efectos jurídicos, nos encontraríamos ante una información de carácter jurídico-formal. Sin embargo, desde el momento en que dicha información se transmite a petición del interesado y no resulta vinculante para él, nos encontraríamos ante una información de servicio. Se trata pues de una información de carácter mixto.

⁷⁶ El art. 98.3 LGT prevé la posibilidad de que la Administración apruebe modelos y sistemas normalizados de autoliquidaciones y declaraciones. Estos modelos suelen ser suministrados junto con las instrucciones para cumplimentarlos, las cuales constituyen verdaderos supuestos de información sobre la normativa aplicable, no exentos, con frecuencia, de criterios interpretativos más o menos explícitos. A nuestro entender, las normas que aprueban los modelos, deberían de incluir las instrucciones que los acompañan por múltiples razones. En primer lugar porque así se determina más claramente la autoridad responsable de las mismas, en segundo lugar porque ello debería de suponer que con carácter previo a la aprobación de la norma los servicios jurídicos correspondientes han informado sobre las mismas, lo cual supone un plus de seguridad jurídica ante eventuales excesos interpretativos y, finalmente, porque una variación en el contenido de las mismas implicaría la necesidad de su publicación, evitándose así, en parte, los problemas derivados de la utilización de instrucciones que han sufrido cambios a pesar de la permanencia de los modelos.

En la norma reguladora de los Servicios de Información Administrativa, el Real Decreto 208/1996, de 9 de febrero⁷⁷, por el que se regulan los Servicios de Información Administrativa y Atención al Ciudadano⁷⁸, se distinguen los tipos de información que ha de ser ofrecida a los ciudadanos (según su contenido y sus destinatarios), se determinan las funciones que comprende la atención personalizada y se perfila la organización de la información administrativa. Después de definir la información administrativa⁷⁹, distingue entre información general e información particular⁸⁰. La información general incluye además de la información sobre el servicio, la información sobre la normativa aplicable en su vertiente extraprocedimental así como la relativa a la información sobre la organización

⁷⁷ BOE 55/1996, de 4 de marzo.

⁷⁸ Con la finalidad de adaptar el Decreto 93/1965, de 28 de enero, que regulaba el Centro de Información Administrativa de la Presidencia del Gobierno y los Servicios de Información Administrativa de los Departamentos ministeriales, a las exigencias constitucionales y a la Ley 30/1992, de 26 de noviembre y en especial con la finalidad de desarrollar los derechos de los ciudadanos contenidos en los párrafos a), b) y g) del artículo 35, directamente relacionados con la función general de la información, con dichas finalidades, decíamos, se promulgó el Real Decreto 208/1996, de 9 de febrero, por el que se regulan los Servicios de Información Administrativa y Atención al Ciudadano. El capítulo tercero de dicha norma, relativo al libro que quejas y sugerencias, fue derogado por el Real Decreto 951/2005, de 29 de julio, por el que se establece el marco general para la mejora de la calidad en la Administración General del Estado y los artículos 11 a 13, relativos a distintos órganos colegiados con competencias en el ámbito de la información administrativa, por el Real Decreto 776/2011, de 3 de junio, por el que se suprimen determinados órganos colegiados y se establecen criterios para la normalización en la creación de órganos colegiados en la Administración General del Estado y sus Organismos Públicos.

⁷⁹ *La información administrativa es el cauce adecuado a través del cual los ciudadanos pueden acceder al conocimiento de sus derechos y obligaciones y a la utilización de los bienes y servicios públicos* (art. 1).

⁸⁰ El art. 9 del Real Decreto 951/2005, de 29 de julio, por el que se establece el marco general para la mejora de la calidad de la Administración General del Estado (BOE 211/2005, de 3 de septiembre) habla de información general o personalizada cuando se refiere al contenido de las cartas de servicio que, entre otras cuestiones, deben de indicar los mecanismos de información y comunicación disponibles, ya sea "general o personalizada".

administrativa⁸¹. La información particular se refiere a la información vinculada a la normativa aplicable en su vertiente intraprocedimental⁸².

En dicho Real Decreto, se ha observado⁸³ que por un lado, *se ha eludido el único problema que en realidad interesa al operador jurídico: el de las consecuencias jurídicas⁸⁴ de esa información que de modo tan grandilocuente se compromete la Administración a proporcionar* y por otro lado se evita que la información proporcionada pueda resultar comprometedora para la Administración⁸⁵.

1.2.8. La calidad de la información administrativa.

La información debe de ser suministrada en cantidad suficiente y con el grado de

⁸¹ *Es la información administrativa relativa a la identificación, fines, competencia, estructura, funcionamiento y localización de organismos y unidades administrativas; la referida a los requisitos jurídicos o técnicos que las disposiciones impongan a los proyectos, actuaciones o solicitudes que los ciudadanos se propongan realizar; la referente a la tramitación de procedimientos, a los servicios públicos y prestaciones, así como a cualesquiera otros datos que aquellos tengan necesidad de conocer en sus relaciones con las Administraciones Públicas, en su conjunto, o con alguno de sus ámbitos de actuación (art. 2.1).*

⁸² *Es la concerniente al estado o contenido de los procedimientos en tramitación, y a la identificación de las autoridades y personal al servicio de las Administración General del Estado y de las entidades de Derecho público vinculadas o dependientes de la misma bajo cuya responsabilidad se tramiten aquellos procedimientos. Esta información sólo podrá ser facilitada a las personas que tengan la condición de interesados en cada procedimiento o a sus representantes legales (art. 3.1).*

⁸³ GONZÁLEZ PÉREZ, J. y GONZÁLEZ NAVARRO, F., *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y procedimiento administrativo Común*, Civitas–Thomson Reuters, Cizur Menor, 2012, pág. 713.

⁸⁴ Véase al respecto el Capítulo V de este trabajo, en donde estudiamos los efectos de la comunicación tributaria, en particular el epígrafe titulado Información suministrada por la Administración.

⁸⁵ *La norma se preocupa de dejar claro que no contiene ninguna interpretación ni consideración jurídica alguna: ... esta forma de facilitar a los ciudadanos el ejercicio de sus derechos, en ningún caso podrá entrañar una interpretación normativa, a la que se refiere el artículo 37.10 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (se refiere a la interpretación del derecho positivo o de los procedimientos vigentes), ni consideración jurídica o económica, sino una simple determinación de conceptos, información de opciones legales o colaboración en la cumplimentación de impresos o solicitudes (Art. 4.1.II RD 208/1996).*

calidad necesario. Será suficiente cuando sirva para satisfacer los intereses del receptor hasta tal punto que, a partir de ella, el mismo pueda adoptar las decisiones pertinentes. La calidad, por su parte dependerá tanto de la técnica de comunicación utilizada como del interés del contenido de la información suministrada. El interés, a su vez, por un lado dependerá del que pueda tener un receptor determinado, pero por otro lado dependerá, desde otro punto de vista, de la magnitud de los destinatarios potencialmente interesados en la información.

Aunque derogada⁸⁶, resulta de interés para nuestro estudio, en materia de calidad de la información, la Orden de 25 de mayo de 2005 que constituyó la Comisión de Información Administrativa en el Ministerio de Economía y Hacienda⁸⁷, dictada en desarrollo de lo que establecía el artículo 13⁸⁸ del Real Decreto 208/1996, de 9 de febrero, por el que se regulan los Servicios de Información Administrativa y Atención al Ciudadano⁸⁹.

⁸⁶ Por el Real Decreto 776/2011, de 3 de junio, por el que se suprimen determinados órganos colegiados y se establecen criterios para la normalización en la creación de órganos colegiados en la Administración General del Estado y sus Organismos Públicos (BOE 133/2011, de 4 de junio).

⁸⁷ Orden EHA/1590/2005, de 25 de mayo (BOE 131/2005, de 25 de mayo). Dicha derogación, que supone la desaparición de la Comisión de Información Administrativa en el Ministerio de Economía y Hacienda, pone de manifiesto la escasa importancia que se da a la información al ciudadano aún a pesar de los efectos en materia de eficacia para la propia Administración.

⁸⁸ Dicho artículo, derogado por el RD 776/2011, de 3 de junio, disponía que en cada Departamento existirá una Comisión Ministerial de Información Administrativa.

⁸⁹ Dicha Orden establecía en su tercer artículo las funciones de la Comisión:

a) Determinar las líneas comunes de actuación que orientan la actividad informativa del Departamento, siguiendo los criterios y directrices fijados por la Comisión Interministerial de Información Administrativa.

b) Supervisar y coordinar la actividad informativa que desarrollan las Unidades de Información, potenciando el intercambio de la misma e impulsando las acciones concretas que mejoren la calidad de la atención al ciudadano.

La Orden, además, se había hecho eco de las nuevas tecnologías creando, dentro de la Comisión, un Grupo de Trabajo denominado Consejo Editorial del Portal de Internet del Ministerio de Hacienda⁹⁰ con el objetivo de fijar las líneas básicas de la información que se habría de suministrar a través dicho portal⁹¹.

Las funciones de la Comisión (fijar líneas de actuación, supervisar la actividad informativa, diseño de estrategias y programas formativos...) giraban alrededor de la calidad y el contenido de la información a suministrar, conceptos íntimamente relacionados, de tal manera que la calidad de la comunicación depende principalmente de las técnicas de comunicación utilizadas y del grado de interés que pone la Administración en la actividad comunicativa. Se hace necesario, por lo tanto, que formen parte de la Administración expertos en comunicación pública y que dichos expertos sean formados por ella misma⁹². A dicho objetivo respondía, entre otros, la existencia de la Comisión.

c) Participar en el diseño de estrategias y en el establecimiento de los criterios institucionales de carácter general a que deberán sujetarse las campañas de publicidad del Departamento.

d) Diseñar y proponer programas formativos dirigidos al personal destinado en las Unidades de Información del Departamento.

e) Informar y proponer los proyectos normativos que, promovidos por el Departamento o por cualquiera de sus organismos y entidades de Derecho público adscritos, afecten a los servicios de información administrativa y atención al ciudadano del Departamento.

⁹⁰ Mediante Resolución de 30 de junio de 2005 por la que se regula el modelo de gestión y la organización del Portal de Internet del Ministerio de Economía y Hacienda, se establecieron las funciones de dicho Consejo Editorial.

⁹¹ Dicho Grupo se encarga, de fijar la línea de comunicación del Departamento a través del Portal, así como de la supervisión de su ejecución, además de emitir informe previo a la creación de una nueva página web de Internet por cualquier servicio u organismo público del Departamento.

⁹² ARENA, G., "Profili giuridici della comunicazione delle pubbliche amministrazioni", *Economia Pubblica*, 1992, pág. 626-627 (Citado por GALÁN GALÁN, A., "La Comunicación Pública", en TORNOS MAS, J. y GALÁN GALÁN, A. [Coords.], *Comunicación Pública*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 58).

En relación con la calidad de los servicios ofrecidos por la Administración, resulta de interés el Real Decreto 951/2005, de 29 de julio, que establece el marco general para la mejora de la calidad de la Administración General del Estado, cuyo objeto consiste en establecer el marco general para la mejora de la calidad en la AGE⁹³.

2. Comunicación de los ciudadanos hacia la Administración

2.1. Colaboración con la Administración

a) Concepto de colaboración

Se ha definido la colaboración como aquella actuación del ciudadano (de carácter voluntario o impuesta por una norma o en virtud del ejercicio de una potestad administrativa), mediante la cual aquel o bien participa en el procedimiento administrativo necesario para adoptar una resolución (aunque sin capacidad de incidencia sobre la misma), o bien coopera en la realización de funciones administrativas (facilitándolas o haciéndolas posibles)⁹⁴.

b) Ubicación de la colaboración en el ámbito administrativo

⁹³ Respecto a las cartas de servicios, se establece en dicha norma que, entre otros medios, las mismas se divulgaran a través de las dependencias con atención al público, en el servicio de atención e información al ciudadano del correspondiente Ministerio y por Internet... *las cartas de servicios son un producto de las políticas conservadoras para el sector público iniciadas en el Reino Unido, a iniciativa del primer ministro John Major, con el objetivo esencial de introducir en la forma de prestar los servicios públicos las técnicas del sector privado... En el fondo de este debate y de las nuevas propuestas se encuentra una crítica a los postulados clásicos del derecho administrativo, centrados en la defensa del principio de legalidad y la vinculación positiva de la Administración al marco normativo previo* (TORNOS MÁS, J., “Las cartas de servicios”, en QDL [Quaderns de Dret Local], núm. 10, 2006, pág. 73). De dichas cartas se ha dicho que... *son normas jurídicas en tanto se trata de disposiciones que no agotan su eficacia en un acto de aplicación, poseen contenido general y tienen vocación de integrarse en el ordenamiento. Por ello, deberá de aplicarse el régimen jurídico de los reglamentos en lo que afecta a procedimiento de elaboración, publicación, régimen de derogación, nulidades e impugnación* (TORNOS MÁS, J., “Las cartas de servicios”, op. cit, pág. 78).

⁹⁴ Cfr. LÓPEZ MARTINEZ, J., *Los deberes de información tributaria*. Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 16).

En el ámbito administrativo, dentro de las actividades del ciudadano en favor de la Administración se ha distinguido entre "actividades de colaboración" y "actividades que constituyen un presupuesto o son consecuencia de un acto administrativo". En el primer grupo se incluyen el ejercicio privado de funciones públicas, las actuaciones de los llamados funcionarios de hecho y la gestión a favor de entidades públicas. En el segundo grupo encontramos actos con efectos jurídico-administrativos (actos de ejecución), actos que constituyen negocios jurídicos de Derecho público y actos que constituyen presupuesto de la validez o eficacia de un acto administrativo⁹⁵.

Las actividades de colaboración relativas al ejercicio privado de funciones públicas, pueden presentar formas específicas en el ámbito tributario⁹⁶. Para que pueda darse esta actividad se requiere que se trate de una actividad privada del sujeto que la realiza y que dicha actividad tenga por objetivo fines públicos⁹⁷.

Estas actividades de colaboración consistentes en ejercicio privado de funciones públicas, sin embargo, no pensamos que puedan incluir el deber de los ciudadanos de informar a la Administración⁹⁸, sino que más bien cabría encuadrarlas dentro de lo que se conoce como "colaboración social". En cambio, las que en la doctrina

⁹⁵ Cfr. GARRIDO FALLA, F., *Tratado de Derecho Administrativo*, Volumen I, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1985, págs. 510-518.

⁹⁶ Cfr. PARRA DE MAS, S., "Apuntes para un trabajo sobre la colaboración jurídica de los administrados en el campo fiscal", *XII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1965, pág. 585.

⁹⁷ Cfr. ZANOBINI, G., "L'essercizio privato delle funzioni e dei servizi pubblici", en ORLANDO, V.E., *Primo trattato completo di diritto amministrativo italiano, vol.II, parte tercera*, Giffrè, Milano, 1935, págs. 235 y ss.

⁹⁸ Se incluyen dentro de este concepto: la denuncia de delitos públicos, obligaciones por razón de ciertas profesiones (notarios, médicos, capitanes de buque,...), deberes que derivan de ciertos estados de necesidad, (incendio, naufragio, inundación,...), la denuncia-facultad (así, la de carácter fiscal), detención de delincuentes, la concesión de servicios públicos, ... (Cfr. GARRIDO FALLA, F., *Tratado de Derecho Administrativo*, Volumen I, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1985, pág. 511-512).

administrativa citada se contraponen a "colaboración": las "actividades que constituyen un presupuesto o son consecuencia de un acto administrativo" y, en particular las que nos interesan, los llamados "actos de ejecución", podrían englobar parte de las actividades de información de los ciudadanos en favor de la Administración, puesto que *se trata de actos que realiza el ciudadano en cumplimiento de una obligación jurídica que le liga a la Administración y ésta puede exigir*⁹⁹. Sin embargo, la condición de actividades presupuesto o consecuencia de un acto administrativo, nos dejaría fuera las actividades derivadas de deberes de información por suministro, que no proceden de un acto administrativo (como ocurre con los requerimientos de información) sino de una norma.

No nos atenderemos, por lo tanto, a la clasificación administrativa de las actividades de los ciudadanos y partiremos, sin pretender una ubicación dentro de una clasificación más general, del concepto de colaboración dado al principio.

c) Exclusión de la declaración tributaria del hecho imponible del ámbito de la colaboración.

Se ha exigido, para encontrarnos dentro del ámbito de la colaboración, que cuando sea el sujeto pasivo el que ha de prestar la actividad, esta no debe de venir impuesta por la ley, pues, de ser así, nos encontraríamos ante el cumplimiento de obligaciones formales, producto del normal contenido de la relación jurídico-tributaria¹⁰⁰. Hay que

⁹⁹ GARRIDO FALLA, F., *Tratado de Derecho Administrativo*, Volumen I, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1985, pág. 516.

¹⁰⁰ Cfr. PARRA DE MAS, S., "Apuntes para un trabajo sobre la colaboración jurídica de los administrados en el campo fiscal", *XII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1965, pág. 589. En la misma línea se ha dicho que en las obligaciones de información que la ley establece a cargo de los obligados tributarios, en relación con ellos mismos no puede hablarse de colaboración en sentido técnico-jurídico sino solo de cumplimiento de una obligación formal que podríamos denominar interna (Cfr. CALVO ORTEGA, R., *Las actuaciones de colaboración de los privados con la Administración tributaria: entorno a un nuevo ordenamiento*. Dykinson, Madrid, 2006, pág. 49).

entender, que se está hablando de la relación jurídico-tributaria principal, la consistente en el pago de la deuda tributaria.

Así, cuando se establece por ley la obligación formal de suministrar información a la Administración por parte de terceros, nos encontramos ante un caso de colaboración, aparentemente semejante al descrito en el párrafo anterior (con lo cual no podríamos, propiamente, hablar de colaboración), pero con la diferencia que la relación jurídico-tributaria en la que se inserta el tercero, no es una relación jurídico-tributaria principal, puesto que no tiene por finalidad el pago de la deuda tributaria.

Así, el deber de autoliquidar, establecido por la ley como consecuencia de haberse realizado el hecho imponible, no constituiría un caso de colaboración. Nos encontraríamos entonces con lo que hemos llamado "actos de ejecución"¹⁰¹. Sin

¹⁰¹ *Hay en efecto, actuaciones de ejecución del particular que suponen, por ejemplo, la extinción de una relación jurídico-administrativa, es decir, efectos jurídicos. Así un particular recibe notificación de la cuota tributaria a la que está obligado; al pagarla extingue su deber jurídico fiscal para con el Estado. Estos actos del administrado son cabalmente los que constituyen el grupo de los que son consecuencia de un acto administrativo* (GARRIDO FALLA, F., "El negocio jurídico del particular en el Derecho Administrativo", *Revista de Administración Pública*, núm. 1, 1950, pág. 121). En la misma línea se ha dicho que ... *no pueden tampoco estimarse como casos de colaboración la presentación de declaraciones, este acto representa el cumplimiento de una obligación formal impuesta por las leyes a las personas que se estima son o pueden ser sujetos pasivos de las relaciones jurídico-tributarias* (PARRA DE MAS, S., "Apuntes para un trabajo sobre la colaboración jurídica de los administrados en el campo fiscal", *XII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1965, pág. 596). Asimismo PALAO ha considerado que la declaración tributaria no constituye una manifestación del deber de informar, ya que sus efectos van más allá de este deber (iniciar un procedimiento de liquidación) (cfr. PALAO TABOADA, C., "La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites", *Estudios de Derecho y Hacienda. Libro homenaje a Albiñana García-Quintana*, volumen II. Ministerio de Economía y Hacienda, 1987, pág. 895). Sin embargo, LÓPEZ MARTÍNEZ considera tanto la declaración tributaria como la declaración-liquidación como formas principales de colaboración (LÓPEZ MARTINEZ, J., *Los deberes de información tributaria*. Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 22), lo cual resulta contradictorio con lo que, parafraseando a PARRA DE MAS, dice en la página 20: ... *cuando la actuación del sujeto pasivo nos viene impuesta por ley no nos encontraríamos en un caso de colaboración...* SANCHEZ SERRANO, siguiendo a la doctrina alemana, en particular a HENSEL y BLUMENSTEIN, habla del deber declarar como deber de colaboración con la Administración tributaria, sin embargo, hay que entender que utiliza un concepto amplio de colaboración (Vide SÁNCHEZ SERRANO, L., *La declaración tributaria*, IEF, Madrid, 1977, págs. 19 y 21 así como la nota 9).

embargo, el requerimiento de información a un tercero, sí que constituye un acto de colaboración.

2.2. El deber de facilitar sus funciones a la Administración¹⁰²

Dentro del Título IV de la LRJAPAC relativo a la actividad de las Administraciones Públicas, se regulan, en el primero de sus capítulos, los derechos y deberes de los ciudadanos en sus relaciones con las Administraciones Públicas, sin embargo, teniendo los derechos carácter expansivo, los deberes deben de ser objeto de interpretación restrictiva, tanto por limitar la esfera jurídica de aquellos sobre los que recaen como por la exigencia de que su creación debe de hacerse mediante normas con rango de Ley¹⁰³.

El artículo 39.1 LRJAPAC establece el deber¹⁰⁴ de los ciudadanos de facilitar a la administración informes¹⁰⁵, inspecciones y otros actos de investigación¹⁰⁶. Dicho

¹⁰² En el ámbito tributario, como veremos más adelante, esta cuestión ha sido ampliamente tratada por diferentes autores entre los que cabe destacar: LÓPEZ MARTINEZ, J., *Los deberes de información tributaria*. Marcial Pons, Madrid, 1992; HERRERA MOLINA, PM., *La potestad de información tributaria sobre terceros*, La Ley, Las Rozas, 1993; SESMA SANCHEZ, B., *La obtención de información tributaria*, Aranzadi, Elcano (Navarra), 2001; SANCHEZ LÓPEZ, E., *Los deberes de información tributaria desde la perspectiva constitucional*. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Madrid, 2001; HURTADO GONZALEZ, J.F., *El deber de colaborar con la Administración Tributaria facilitando información sobre terceros*, Lex Nova, Valladolid, 2001.

¹⁰³ Cfr. ENTRENA CUESTA, R., *Curso de Derecho Administrativo*, Volumen I/1, Tecnos, Madrid, 1990, pág. 161.

¹⁰⁴ La norma habla de obligación, pero en realidad, se trata de un deber. La obligación surgirá cuando se establezca la concreta relación jurídica. Véase al respecto el Capítulo IV de este trabajo.

¹⁰⁵ Un informe constituye un juicio autorizado respecto de una materia sobre la cual el ciudadano puede dar un parecer experto (propio o de terceros) sobre un asunto del procedimiento en cuestión. Sin embargo, aunque la Ley habla de “informes” no debe de *tomarse este significante precisamente en su sentido jurídico* sino que habrá que entenderlo en su sentido más general, como “información” (GONZÁLEZ PÉREZ, J. Y GONZÁLEZ NAVARRO, F., *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y procedimiento administrativo Común*, Civitas–Thomson Reuters, Cizur Menor, 2012, pág. 812).

deber, sin embargo, establece el mismo artículo, solo procede en los casos previstos en la Ley¹⁰⁷.

Los deberes de colaboración (dentro de los que cabe ubicar los deberes de información) son aquellas situaciones jurídicas impuestas a los ciudadanos, en virtud de las cuales éstos resultan coactivamente impelidos a efectuar actividades personales que le son exigidas por la Administración¹⁰⁸ para el desempeño de una función pública¹⁰⁹. Frente a dichos deberes, la situación jurídica de la Administración, no consiste, *ab initio*, en un derecho de crédito, sino en una potestad

¹⁰⁶ Este deber tiene como fin, únicamente, facilitar el conocimiento de los interesados en un procedimiento administrativo concreto, de tal manera que *la LRJPAC no establece un principio de colaboración ciudadana con la Administración... pero del conjunto de estas normas y de la tarea que la Administración Pública desempeña en un Estado social y democrático de derecho se deduce la existencia de un principio general de colaboración leal con la Administración* (SÁINZ MORENO, F., “Colaboración ciudadana con la Administración”, *Enciclopedia jurídica Básica, Vol. I*, Civitas, Madrid, 1995, pág 1099). Sin embargo, de manera más expeditiva afirma la SAN de 15 de julio de 2010, FJ 3º, párrafo 1º (JT 2010\838) que: *Con carácter general, el deber de colaboración con la Administración se encuentra contenido en Ley 30/1.992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, cuando en su artículo 39 establece...*

¹⁰⁷ El mencionado art. 39 LRJPAC por lo tanto, no establece una habilitación general para que la Administración pueda exigir la colaboración de los ciudadanos, de manera que se requiere, en cualquier caso, previsión legal específica. *Las potestades de inspección sólo habilitan a la Administración para investigar hechos, sin que ello comporte automáticamente que la Administración puede hacer uso de cualesquiera instrumentos que repute útiles para esclarecer los hechos. El artículo 39.1 de la Ley 30/1992 es inequívoco en esta materia: "Los ciudadanos están obligados a facilitar a la Administración informes, inspecciones y otros actos de investigación sólo en los casos previstos por la Ley". Lo que la Administración puede exigir a los particulares en ejercicio de sus potestades inspectoras es únicamente aquello que la Ley prevea en cada supuesto...* (STS de 16 de mayo de 2008, FJ 6º, párrafo 3º [RJ 2008\2756]).

¹⁰⁸ ... es evidente... que la desgana y resistencia de los ciudadanos respecto del cumplimiento de sus deberes fiscales se produce o incrementa si existe o se difunde la opinión de que la carga tributaria a que se ven sometidos está –por unas u otras razones– injustamente distribuida (SANCHEZ SERRANO, L., “Los españoles, ¿súbditos fiscales? (I)”, *Impuestos I*, 1992, pág. 237).

¹⁰⁹ Cfr. ALESSI, R., *Instituciones de Derecho Administrativo*, vol.2º, Bosch, Barcelona, 1970, pág. 534.

administrativa¹¹⁰.

Este deber de colaborar ha llegado a ser calificado de inconstitucional incluso en el caso en que esté previsto en una ley ya que, en la medida en que puede ser exigido dentro de un procedimiento sancionador supone obligar al inculcado a colaborar en contra de sus propios intereses con resultado de sanción, en contra de lo establecido en el artículo 24 CE en virtud del cual se reconoce el derecho a no declarar contra sí mismo. El Tribunal constitucional sin embargo acabó estableciendo la primacía del deber de colaboración¹¹¹

A pesar de que el artículo 39 LRJAPAC se rubrica como “Colaboración ciudadana”, si atendemos a su contenido resulta éste extraordinariamente más limitado del que resultaría de un deber general de colaboración.

Puesto que la norma citada no establece las consecuencias del incumplimiento de aquel deber de colaborar, nos encontramos ante lo que se llama una norma incompleta¹¹², deberán de ser las leyes sectoriales (en nuestro caso la normativa tributaria) las que fijen las consecuencias de su incumplimiento.

El deber de auxiliar (y en particular de informar) a la Administración, por parte de los ciudadanos, constituye un caso particular de un deber general de mutuo auxilio que se manifiesta también tanto en el deber de auxiliarse que tienen las

¹¹⁰ Desarrollamos ampliamente esta cuestión en el Capítulo IV de este trabajo.

¹¹¹ ... *sin la colaboración del contribuyente y la aportación por este de datos personales de alcance económico, la labor inspectora resultaría prácticamente imposible cuando no fuera factible solicitar los mismos datos de terceras personas* (STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 10º [RTC 1990\76]).

¹¹² Para que una norma sea completa debe de contener un deber o un mandato, determinar las consecuencias de su incumplimiento y articular el cauce procesal para hacer efectivo dicho deber o mandato (Cfr. GONZÁLEZ PÉREZ, J. y GONZÁLEZ NAVARRO, F., *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y procedimiento administrativo Común*, Civitas-Thomson Reuters, Cizur Menor, 2012, pág. 813).

Administraciones entre sí (art. 4 LRJAPAC) como en el deber de la Administración de informar a los ciudadanos (art. 35.g LRJAPAC).

Un caso particular del deber de informar a la Administración es el previsto en el artículo 39.2 LRJAPAC. En virtud de esta norma aquellos interesados que conozcan datos de otros eventuales interesados en un procedimiento deben de proporcionárselos a la Administración que conozca de dicho procedimiento. Por su parte la Administración puede requerir dicha información con el fin de adoptar las medidas necesarias para lograr el pleno respeto a los principios de contradicción y de igualdad de los interesados en el procedimiento, conforme dispone el artículo 85.3 LRJAPAC¹¹³. Tampoco en este caso se establece consecuencia alguna para el incumplimiento de ésta norma de manera que habrá que estar a la normativa sectorial para completarla.

2.3. Tipología de la información a la Administración

Los ciudadanos pueden informar a la Administración bien de forma voluntaria (denuncia pública, aportación de datos a expedientes¹¹⁴,...), bien de forma obligatoria¹¹⁵.

¹¹³ *En cualquier caso, el órgano instructor ha de adoptar las medidas necesarias para obtener el pleno respeto de los principios de contradicción y de igualdad de las personas interesadas en el procedimiento.*

¹¹⁴ El artículo 34.1 LGT establece en su letra “l” el derecho a aportar documentos que deberán de ser tenidos en cuenta por la Administración en la correspondiente propuesta de resolución y en su letra “r” el derecho a aportar la documentación que estimen relevante para la resolución del procedimiento que se esté desarrollando. Asimismo, el artículo 114.1 LGT establece el derecho de los ciudadanos a poner en conocimiento de la Administración los hechos o situaciones trascendentes para la aplicación de los tributos.

¹¹⁵ El art. 29.1 LGT establece que son obligaciones tributarias formales las que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, sean estos o no deudores del tributo.

En este último caso la información puede ser sobre el mismo ciudadano¹¹⁶ (deber de presentar declaraciones¹¹⁷, autoliquidaciones o comunicaciones, deberes censales, contables, registrales¹¹⁸,...), núcleo fundamental de los deberes de información tributaria¹¹⁹, o sobre terceros¹²⁰ (resúmenes anuales de retenciones¹²¹, contestaciones a requerimientos individualizados de información,...), en cuyo caso,

¹¹⁶ *El deber de sujeto pasivo de comunicar datos es, en cierto modo una prolongación de la obligación de declarar* (PALAO TABOADA, C., “La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites”, Estudios de Derecho y Hacienda. Libro homenaje a Albiñana García-Quintana, volumen II. Ministerio de Economía y Hacienda, 1987pág. 902). El deber de informar puede afectar “...tanto a aquel que entre en estrecha relación con la autoridad tributaria en base a un hecho imponible ya realizado como aquel que se presenta como futuro interesado en un procedimiento tributario” (HENSEL, A., *Diritto Tributario*, Giuffrè, Milano, 1956, págs. 181–182).

¹¹⁷ La declaración tributaria, sin embargo se ha considerado que debe de separarse del deber de información ya que el efecto jurídico que produce no es el de la mera información sino que consiste en iniciar el procedimiento de liquidación. Además las normas positivas distinguen este deber del de informar incluso en el ámbito sancionador (cfr. PALAO TABOADA, C., “La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites”, Estudios de Derecho y Hacienda. Libro homenaje a Albiñana García-Quintana, volumen II. Ministerio de Economía y Hacienda, 1987, pág. 895).

¹¹⁸ Dichos deberes contables y registrales, tienen también otros fines distintos además del deber de informar, como los de carácter probatorio, los dirigidos a determinar la base imponible de algunos impuestos, aparte de las finalidades privadas de la contabilidad mercantil. Sí que constituirán información, sin embargo, los datos extraídos de libros y registros. (cfr. PALAO TABOADA, C., “La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites”, Estudios de Derecho y Hacienda. Libro homenaje a Albiñana García-Quintana, volumen II. Ministerio de Economía y Hacienda, 1987, pág. 894).

¹¹⁹ Cfr. CHECA GONZALEZ, C. y MERINO JARA, I., “El derecho a la intimidad como límite a las funciones investigadoras de la Administración tributaria”, *Anuario de la Facultad de Derecho*, núm. 6, 1988, pág. 153.

¹²⁰ “...el deber de colaboración, ... incluye los denominados deberes de información tributaria sobre terceros, a extramuros de la relación jurídico-tributaria, definida en el artículo 17 LGT, frente a la obligación específica de todo contribuyente derivada de dicha relación individualizada del cumplimiento de sus deberes fiscales, y que, como regla general, se identifica con el propio sujeto pasivo por excelencia de dicha relación jurídico-tributaria, es decir, el contribuyente” (SAN de 30 de junio de 2010, FJ 2º, párrafo 4º [ROJ 3145/2010]).

¹²¹ Los “resúmenes anuales de retenciones” entran claramente en el deber de información en sentido estricto que estamos precisando (PALAO TABOADA, C., “La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites”, Estudios de Derecho y Hacienda. Libro homenaje a Albiñana García-Quintana, volumen II. Ministerio de Economía y Hacienda, 1987, pág. 894).

hablaremos de colaboración en sentido estricto¹²².

Sin embargo, el deber de información, en sentido estricto es el que tiene por objeto comunicar a la Administración tributaria datos que resulten relevantes desde el punto de vista fiscal sin que lleguen a constituir una declaración tributaria¹²³.

La colaboración, viene referida a aquellas actuaciones del ciudadano que son distintas de la obligación de pago del tributo. El mismo artículo 111 de la anterior LGT hablaba de "simple deber de colaboración". Sin embargo no hay que confundir la colaboración con una situación de sujeción, a pesar de que el mismo Tribunal Constitucional ha afirmado que el deber de contribuir *impone una situación de sujeción y de colaboración con la Administración Tributaria*¹²⁴. Con argumentos

¹²² En las obligaciones de información que la ley establece a cargo de los obligados tributarios, en relación con ellos mismos no puede hablarse de colaboración en sentido técnico-jurídico sino solo de cumplimiento de una obligación formal que podríamos denominar interna (Cfr. CALVO ORTEGA, R., *Las actuaciones de colaboración de los privados con la Administración tributaria: entorno a un nuevo ordenamiento*. Dykinson, Madrid, 2006, pág. 49). En un sentido más amplio, el deber de colaboración *comprende otros deberes diversos, de contenido más concreto, entre los que figuran el de presentar declaraciones tributarias, el de comunicar a la Administración las cantidades retenidas por cuenta de terceros, el de proporcionarle datos o información tanto en relación con los propios impuestos como con los de terceras personas, e incluso 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. En esta concepción tan amplia, el deber general de colaboración viene a comprender la práctica totalidad de los deberes formales* de los obligados tributarios. En un sentido más restringido, si consideramos el deber de informar en sentido estricto, la colaboración se agota en la puesta en conocimiento de la Administración de determinados datos y habría que excluir de la misma tanto los datos contables y registrales que tienen otros fines además de los informativos como la declaración tributaria hecha con la finalidad de iniciar un procedimiento de liquidación (Cfr. PALAO TABOADA, C., "La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites", *Estudios de Derecho y Hacienda. Libro homenaje a Albiñana García-Quintana*, volumen II. Ministerio de Economía y Hacienda, 1987, pág. 894).

¹²³ Cfr. PALAO TABOADA, C., "La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites", *Estudios de Derecho y Hacienda. Libro homenaje a Albiñana García-Quintana*, volumen II. Ministerio de Economía y Hacienda, 1987, pág. 895.

¹²⁴ (STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 3º, párrafo 1º [RTC 1990\76]). Matizando las palabras del Tribunal Constitucional se ha dicho que las referencias a las relaciones especiales de sujeción han de interpretarse como una simple referencia a la necesidad de que *las leyes doten a la Administración tributaria de las potestades o los instrumentos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de*

difíciles de objetar, se ha dicho que "deber de colaboración" y "situación de sujeción" constituyen dos conceptos opuestos¹²⁵, puesto que la colaboración pretende precisamente marcar distancias con la situación de sujeción y encuentra su fundamento en el derecho a participar directamente en los asuntos públicos establecido en el artículo 23.1 de la Constitución¹²⁶.

2.4. En particular la información sobre terceros¹²⁷

Se ha distinguido entre "deberes de información tributaria *de* terceros" y "deberes de información tributaria *sobre* terceros". En el primer caso se tomaría como referencia la existencia de una relación jurídico-tributaria previa, la principal, la consistente en el pago de la deuda tributaria, para distinguir al obligado al pago del resto de obligados a otro tipo de prestaciones relacionadas con aquella relación principal pero ajenos a la misma. Estos terceros deberían de informar sobre el sujeto pasivo de la obligación tributaria principal. En el segundo caso, los terceros, no son aquellos que

hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias, ... poderes exorbitantes que, sin remedio han de afectar a los derechos constitucionales reconocidos a los ciudadanos (AGUALLO AVILÉS, A., "La necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero. Hacia un Derecho Financiero Constitucional", *Revista Española de Derecho Financiero*, núms. 109–110, 2001, pág. 96–97).

¹²⁵ *No se puede ser a la vez "súbdito" ("subiectus", "sujeto") y "colaborador. Un colaborador a la fuerza es más bien... un subordinado o un siervo* (SANCHEZ SERRANO, L., "Los españoles, ¿súbditos fiscales? (I)", *Impuestos I*, 1992, pág. 248).

¹²⁶ SANCHEZ SERRANO, L., "Los españoles, ¿súbditos fiscales? (I)", *Impuestos I*, 1992, pág. 249. LÓPEZ MARTÍNEZ sin embargo, contrapone participación a colaboración: la participación se plasma en la toma de decisiones, la colaboración simplemente coadyuva al ejercicio de funciones administrativas; la primera es siempre voluntaria, la segunda puede ser también impuesta; la primera suele ejercitarse de forma colectiva, la segunda de forma individual (Cfr. LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Los deberes de información tributaria de terceros*, Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 15).

¹²⁷ *Un sistema tributario que utiliza para la gestión de sus figuras impositivas un modelo generalizado de autoliquidaciones no puede servirse sólo de los datos que espontáneamente le suministra el sujeto pasivo, y por ello, la necesidad de acudir a terceras personas... para alcanzar con mayor sensación de realidad los niveles de capacidad contributiva que manifiestan los ciudadanos* (ESEVERRI MARTÍNEZ, E., "Prólogo", en LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Los deberes de información tributaria de terceros*, Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 8).

deben de informar sino aquellos sobre los que hay que informar y que, no necesariamente deben de ser sujetos pasivos de relación jurídico-tributaria alguna¹²⁸
129 .

La Administración puede obtener la información que precise de un obligado tributario dirigiéndose directamente a dicho obligado tributario¹³⁰ o bien a través de un requerimiento (información por captación)¹³¹ .

Cuando dicho requerimiento se dirija a un tercero distinto del obligado tributario al que se refiere la información requerida, el requerimiento podrá realizarse dentro de un procedimiento de aplicación de los tributos (donde se ha originado el dato o elemento de hecho de manera que la información aporta pruebas al procedimiento o al menos indica donde pueden obtenerse) o con independencia del mismo¹³² (en estos casos, la información orienta a la inspección, sirve para descubrir

¹²⁸ Cfr. HURTADO GONZALEZ, J.F., *El deber de colaborar con la Administración tributaria facilitando información sobre terceros*, Lex Nova, Valladolid, 2001, pág. 19).

¹²⁹ Así, en un procedimiento tributario podría requerirse información a un tercero ajeno al procedimiento, entonces, hablaríamos de información “de” terceros. En cambio, podría requerirse a un empresario información sobre sus proveedores con la finalidad de investigar posibles hechos imposables, entonces, no existiendo una relación jurídico-tributaria previa con ninguno de dichos proveedores, hablaríamos de información “sobre” terceros.

¹³⁰ Dicha información puede obtenerse... *directamente en los locales, oficinas o domicilio de la persona o entidad en cuyo poder se hallen los datos correspondientes o mediante requerimientos para que tales datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria sean remitidos o aportados a la Administración tributaria* (art. 30.3.I RAT).

¹³¹ Resulta difícil distinguir entre requerimiento de información y actuaciones investigadoras cuando aquel o estas vienen referidas al propio obligado tributario y la obtención de datos se dirige a la práctica de una liquidación (Cfr. PALAO TABOADA, C., “La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites”, *Estudios de Derecho y Hacienda. Libro homenaje a Albiñana García-Quintana*, volumen II. Ministerio de Economía y Hacienda, 1987, pág. 897).

¹³² *Los requerimientos individualizados de obtención de información respecto de terceros podrán realizarse en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos o ser independientes de este. Los requerimientos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias de la persona o entidad requerida no suponen, en ningún caso, el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación* (art. 30.3.III RAT).

contribuyentes o hechos imposables, preconstituye una prueba utilizable en futuros procedimientos,...¹³³).

La información, cuando se refiere a terceros distintos del obligado a suministrarla, puede obtenerse también por la Administración mediante suministro¹³⁴, en cuyo caso el deber de informar nace *ope legis*, en virtud de una norma que lo impone¹³⁵.

Se habla de suministro cuando el deber se establece con carácter general, y de ordinario se determina reglamentariamente (esta cuestión sin embargo es controvertida ya que la doctrina suele exigir que los aspectos básicos del deber se establezcan mediante ley) tanto la forma como los plazos para su realización. Se habla de captación cuando la información es obtenida por la Administración mediante requerimiento individualizado¹³⁶.

¹³³ Cfr. PALAO TABOADA, C., “La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites”, *Estudios de Derecho y Hacienda. Libro homenaje a Albiñana García-Quintana*, volumen II. Ministerio de Economía y Hacienda, 1987, págs. 896 y 898.

¹³⁴ *La obligación general y abstracta de proporcionar datos... no tiene sentido en relación con el propio sujeto pasivo... si prescindimos... de la declaración tributaria misma* (PALAO TABOADA, C., “La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites”, *Estudios de Derecho y Hacienda. Libro homenaje a Albiñana García-Quintana*, volumen II. Ministerio de Economía y Hacienda, 1987, pág. 897).

¹³⁵ Cfr. VVAA, *Guía de la Ley General Tributaria*, CISS, Valencia, 2004, pág. 205. Las expresiones “información por suministro” e “información por captación” aparecen por primera vez en MANTERO SAENZ, A., “El deber de información tributaria (artículos 111 y 112 de la Ley General Tributaria)”, *Crónica Tributaria*, núm. 53, 1985, págs. 124–125. Según la SAN de 30 de junio de 2010, FJ 3º, párrafos 1 a 3, (ROJ 3145/2010): “...podemos hacer una distinción en atención al origen de este deber. Así, si el cumplimiento de este deber de información tributaria sobre terceros viene impuesto por una norma jurídica de carácter general, este deber viene configurado como una obligación legal, sin necesidad de requerimiento, y cuyo cumplimiento se ha de producir en el momento y forma contemplados por la norma que lo impone. Es el supuesto de información por suministro... Pero también el cumplimiento de este deber puede tener origen en una especie de excitación por parte de la Administración, la que en ejercicio de sus facultades de obtención de información, requiere mediante un acto administrativo con carácter individualizado la aportación de datos. Se trata del supuesto de captación de información...”.

¹³⁶ *La individualización, ..., no viene referida al contenido del requerimiento, que puede ser más o menos amplio según las necesidades de información de la Administración, sino al modo de operar de*

Dentro de la información relativa a terceros que los obligados tributarios deben de comunicar a la Administración tributaria por vía de “suministro” cabe distinguir entre “comunicación individual” de un dato o hecho determinado (por ejemplo la información sobre bienes y derechos situados en el extranjero) y “comunicación periódica” de un tipo de datos producidos en un período de tiempo, siendo éstas últimas las de mayor importancia (resúmenes anuales de retenciones, relaciones nominales de compradores y vendedores de activos financieros, declaraciones anuales de operaciones,...)¹³⁷.

2.5. Características de la información a la Administración

El artículo 93.1 LGT exige que los obligados tributarios proporcionen a la Administración toda clase de información. Esta información, sin embargo, y ello constituye la característica principal de la información que debe de suministrarse a la Administración tributaria, debe de tener trascendencia tributaria.

Para que la información pueda considerarse que tiene trascendencia tributaria habrán de estar suficientemente concretados los datos que se piden con la finalidad de que pueda juzgarse por el requerido aquella trascendencia. Además el dato solicitado deberá de ser susceptible de producir consecuencias jurídicas en un procedimiento ya iniciado o que potencialmente se pueda iniciar. Si no se dan estas circunstancias, la vía adecuada para obtener dichos datos es la del suministro y no la de captación.

La trascendencia significa que la información que la Administración requiere, debe

ésta y a la singularidad del destinatario. Se trata, en suma, de una decisión concreta de la Administración, expresada en acto singular, y dirigida a una persona determinada. Por lo demás, sería ilógico exigir que en el requerimiento individualizado se identificara al posible sujeto pasivo, pues precisamente tal extremo es uno de los datos perseguidos por la información solicitada (SAN de 8 de marzo de 1994, FD 2º, párrafo 4º [RJ 1994/205]).

¹³⁷ Cfr. PALAO TABOADA, C., “La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites”, *Estudios de Derecho y Hacienda. Libro homenaje a Albiñana García-Quintana*, volumen II. Ministerio de Economía y Hacienda, 1987, pág. 899.

de ser útil para averiguar si terceras personas cumplen correctamente con sus obligaciones tributarias. Dicha utilidad puede ser directa, cuando la información incide directamente en la existencia o determinación del hecho imponible, o indirecta, cuando de forma solo indiciaria, sirve de orientación a las actividades inspectoras¹³⁸.

Alguna jurisprudencia sin embargo, ha considerado que la simple alegación por parte de la Administración de la existencia de trascendencia tributaria resulta motivación suficiente¹³⁹. Aparentemente sorprendida por esta sentencia, la misma Audiencia Nacional se hizo eco, con sutil ironía, de dicho criterio¹⁴⁰.

2.6. Fundamento de las obligaciones de información

El deber de los ciudadanos de colaborar con la Administración, al igual que el deber

¹³⁸ Según la STS de 12 de noviembre, de 2003, FJ 4º, A), párrafo 2º (RJ 2003\8895): *La trascendencia tributaria que se analiza debe entenderse como la cualidad de aquellos hechos o actos que pueden ser útiles a la Administración para averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el artículo 31.1 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. Y esa utilidad puede ser «directa» (cuando la información solicitada se refiere a hechos imponibles, o sea, a actividades, titularidades, actos o hechos a los que la Ley anuda el gravamen) o «indirecta» (cuando la información solicitada se refiere sólo a datos colaterales, que puedan servir de indicio a la Administración para buscar después hechos imponibles presuntamente no declarados o, sencillamente, para guiar después la labor inspectora –que no se olvide, no puede alcanzar a absolutamente todos los sujetos pasivos, por ser ello materialmente imposible – hacia ciertas y determinadas personas).*

¹³⁹ ...resulta obvio e incuestionable que la información demandada... tenía trascendencia tributaria. En el propio requerimiento se expresó claramente tal circunstancia, al especificar que dicha información « resulta necesaria para el desarrollo de las actuaciones que tienen encomendadas los Servicios de Inspección de la A.E.A.T” (STS de 3 de noviembre de 2011, FD 3º, párrafo 5º [RJ 2012/1842]).

¹⁴⁰ ...lo que parece señalar...que cuando el propio requerimiento expresa que la información es de contenido económico y tiene trascendencia tributaria, así como que se necesita “para el desarrollo de las actuaciones que tienen encomendadas...” ...entonces, es obvio e incuestionable, según el Tribunal Supremo, que se cumple el requisito de motivación (SAN de 26 de julio de 2012, FD 4º párrafo 2º [JT 2012/742]).

de las Administraciones de auxiliarse entre sí presenta un doble fundamento¹⁴¹.

Por un lado en la idea de solidaridad, en el sentido en que, constituyendo el Estado, como toda organización política, un sistema, sus componentes han de tener un comportamiento solidario, lo cual supone que las partes han de sacrificar parte de su interés en beneficio del todo.

Por otro, aquel deber, en la medida en que deriva de la naturaleza servicial de la Administración, se fundamenta en el interés general y, por lo tanto, en el propio interés del obligado a informar.

Desde un punto de vista constitucional, para una parte de la doctrina, las actividades de colaboración constituyen prestaciones personales de carácter público, establecidas en el artículo 31.3 CE¹⁴², puesto que el contenido en qué consiste la prestación no se limita a un dar sino que requiere una actividad, con frecuencia, de organización y de medios¹⁴³.

Este criterio, sin embargo, no es unánime, pues se ha argumentado que los deberes de información se configuran como un medio al servicio de la efectiva aplicación del

¹⁴¹ Cfr. GONZÁLEZ PÉREZ, J. y GONZÁLEZ NAVARRO, F., *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y procedimiento administrativo Común*, Civitas–Thomson Reuters, Cizur Menor, 2012, pág. 812.

¹⁴² Cfr. CALVO ORTEGA, R., *Las actuaciones de colaboración de los privados con la Administración tributaria: entorno a un nuevo ordenamiento*. Dykinson, Madrid, 2006, pág. 66. En contra, en cita del mismo autor y obra (pág.51), PALAO TABOADA, C., “La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites”, *Estudios de Derecho y Hacienda. Libro homenaje a Albiñana García–Quintana*, vol. II. Ministerio de Economía y Hacienda, 1987, pág. 900: *No parece, en primer lugar, que de la Constitución pueda deducirse la existencia de una reserva de ley en relación con la imposición de estos deberes, ya que no es posible incluirlos en el concepto de “prestación personal” a que alude el artículo 31.3 de la Ley Fundamental, que supone una actividad directa de los particulares.*

¹⁴³ Cfr. LÓPEZ MARTINEZ, J., *Los deberes de información tributaria*. Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 212.

sistema tributario, y su exigencia se justifica por la función atribuida a la Administración tributaria, básicamente controladora¹⁴⁴, de manera que constituyen una forma de contribución al sostenimiento de los gastos públicos, fundamentada, por lo tanto, no en el artículo 31.3 CE sino en el artículo 31.1. CE¹⁴⁵.

Para la jurisprudencia, el deber de información *ha de verse como un prius necesario, o si se quiere, como un deber instrumental que posibilite una posterior y eventual actividad de investigación o inspección tributaria*¹⁴⁶.

El ejercicio de la potestad de información de la Administración, sin embargo, tiene sus límites. Para estar justificado, deberá de ser proporcional a los fines que se pretenden conseguir, de tal manera, que de no ser así dicho ejercicio no será legítimo¹⁴⁷. Asimismo, el provecho obtenido por la Administración deberá de compensar suficientemente la carga impuesta a los ciudadanos¹⁴⁸.

¹⁴⁴ Las potestades administrativas han quedado reducidas en muchos casos a una potestad de "control del comportamiento del sujeto pasivo ante la ley tributaria" (MICHELI, G.A., *Corso di Diritto tributario*, 4ª ed., Unione Tipografico-Editrice Torinese, Torino, 1978, pág. 110).

¹⁴⁵ Cfr. SANCHEZ LÓPEZ, E., *Los deberes de información tributaria desde la perspectiva constitucional*. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Madrid, 2001, pág. 47. Abundando en el mismo argumento se ha dicho que "...el deber de colaborar deriva directamente del deber general de contribuir, de forma que los principios enunciados en el artículo 31.1 CE constituirían el fundamento constitucional de la actuación de la Administración tributaria, y por ende, del deber de colaborar" (SARRÓ RIU, J., *El derecho a no inculparse del contribuyente*, Bosch Editor, Barcelona, 2009, pág. 31).

¹⁴⁶ ATC 642/1986, de 23 de julio, FJ 3º, párrafo 6º (RTC 1986\642).

¹⁴⁷ La Administración no puede sin embargo imponer el deber de comunicar cuantos datos le plazca, de manera que resulta aplicable en esta materia el principio de proporcionalidad de los medios en relación con los fines. No se puede pues establecer este deber de informar por razones de mera comodidad administrativa. (Cfr. PALAO TABOADA, C., "La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites", *Estudios de Derecho y Hacienda. Libro homenaje a Albiñana García-Quintana*, volumen II. Ministerio de Economía y Hacienda, 1987, pág. 901).

¹⁴⁸ Cfr. CHECA GONZALEZ, C. y MERINO JARA, I., "El derecho a la intimidad como límite a las funciones investigadoras de la Administración tributaria", *Anuario de la Facultad de Derecho*, núm. 6, 1988, pág. 156.

Veremos en el próximo capítulo que si distinguimos entre deberes relativos al propio obligado tributario o los relativos a terceros, los primeros responderían al artículo 31.1 CE (deber de contribuir) y los segundos al artículo 31.3 CE (potestad del legislativo de establecer prestaciones personales de carácter público).

2.7. Normativa tributaria sobre el deber de informar

En el ámbito tributario, el artículo 93.1 LGT, incluido dentro de la Sección titulada: Colaboración social en la aplicación de los tributos¹⁴⁹, establece la obligación de proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria, bien deducidas de sus propias obligaciones tributarias o bien de sus relaciones con terceros¹⁵⁰.

El artículo 94 LGT relativo, entre otros aspectos, a las autoridades vinculadas al deber de informar y colaborar, plantea la cuestión de si dichas autoridades se consideran obligados tributarios o bien, su comportamiento debe de ubicarse entre los deberes de colaboración con otras Administraciones. Dado que el artículo 199 LGT, en sus apartados 4 y 5, tipifica como infracción los incumplimientos de los deberes previstos en el artículo 94 LGT, habrá que estar a su condición de obligados

¹⁴⁹ Si bien los deberes de información se regulan bajo una sección denominada “Colaboración social en la aplicación de los tributos”, ambas cuestiones no guardan entre sí conexión alguna (Cfr. FERNANDEZ JUNQUERA, M., “Procedimientos tributarios: Aspectos comunes y procedimientos de gestión” en CALVO ORTEGA, R. [dtor.], *La nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, pág. 397). Sigue siendo vigente el comentario efectuado durante la vigencia de la anterior LGT según el cual ... *es de lamentar que el término "colaboración" se reserve para designar una actividad, la "colaboración social en la gestión tributaria" a través de las entidades o grupos de contribuyentes o posturas, que más bien ha servido para alejar la aplicación de los tributos de los cauces exigidos por un auténtico principio de legalidad tributaria* (SÁNCHEZ SERRANO, L., *La declaración tributaria*, IEF, Madrid, 1977, pág. 22).

¹⁵⁰ *En este precepto se establece el deber de colaboración, que incluye los denominados deberes de información tributaria sobre terceros, a extramuros de la relación jurídico-tributaria, definida en el artículo 17, de la Ley General Tributaria, frente a la obligación específica de todo contribuyente derivada de dicha relación individualizada del cumplimiento de sus deberes fiscales, y que, como regla general, se identifica con el propio sujeto pasivo por excelencia de dicha relación jurídico-tributaria, es decir, el contribuyente* (SAN de 15 de julio de 2010, FJ 3º, párrafo 1º [JT 2010\838]).

tributarios¹⁵¹.

El artículo 95 LGT por su parte regula el carácter reservado de los datos que, en cumplimiento de los deberes de información se suministren a la Administración tributaria, así como las excepciones a dicho carácter. Este deber de confidencialidad se corresponde con el derecho reconocido al contribuyente al carácter reservado de sus datos, informes o antecedentes, previsto en el artículo 34.1.i) LGT. Dicho carácter reservado, puede incluso afectar al acceso del contribuyente a sus propios datos, cuando el mismo pueda obstaculizar las actuaciones administrativas tendentes a asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias (art. 23 de la Ley de Protección de Datos¹⁵²).

Además de la obtención de información por suministro o por captación que prevé el artículo 93 LGT, la misma puede también ser obtenida como consecuencia de las actuaciones de investigación e intervención que realice la Inspección al amparo del artículo 142 LGT. En particular, establece este artículo el deber de los obligados tributarios de atender a la inspección y de prestarle la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones así como el deber de aportar o tener a disposición de la inspección la documentación y demás elementos que se le soliciten.

El RAT, por su parte, regula dentro de su Título II (Las obligaciones tributarias formales) las “obligaciones de información” (Capítulo V, artículos 30 a 58), estableciendo en su artículo 30.1 que el cumplimiento de las obligaciones de información establecidas en los artículos 93 y 94 LGT se realizará conforme a lo

¹⁵¹ Cfr. CALVO ORTEGA, R., “Obligados tributarios” en CALVO ORTEGA, R. (dtor.), *La Nueva Ley General Tributaria*, Thomson–Civitas, Madrid, 2004, pág. 196.

¹⁵² Ley 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal (BOE 298/1999, de 14 de diciembre).

dispuesto en la normativa que las establezca y en el mencionado Capítulo V¹⁵³.

Además de la LGT y del RAT, existen normas específicas que imponen deberes de suministrar información a la Administración tributaria¹⁵⁴.

3. Comunicación entre Administraciones

El intercambio de información entre poderes públicos puede producirse tanto de forma voluntaria como de forma obligatoria. Dicho intercambio, a su vez, puede ser entre Estados, entre distintos poderes de un mismo Estado, entre distintas Administraciones, entre distintos entes de una misma Administración o entre distintos órganos de un mismo ente.

Dentro del concepto de comunicación pública que hemos introducido, sin embargo, no entran aquellas formas de comunicación que se producen de manera espontánea ni tampoco aquellas, salvo la comunicación entre particulares derivada de la aplicación de los tributos, en donde no intervenga por lo menos una Administración tributaria. Consideraremos además, como se ha dicho en el epígrafe correspondiente, que las Administraciones susceptibles de intervenir en un flujo de información deberán de

¹⁵³ Dicho Capítulo consta de una primera sección dedicada a disposiciones generales, otra, la segunda, relativa a las obligaciones de presentar declaraciones informativas, la tercera relativa a requerimientos individualizados para la obtención de información y, finalmente, la cuarta sobre transmisión de datos con trascendencia tributaria por la Administración tributaria.

¹⁵⁴ La Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, establece el deber de los organismos competentes del Ministerio de Justicia de suministrar información sobre defunciones y matrimonios (disposición adicional 21ª). El Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) establece el deber de informar a la Administración tributaria de las entidades constituidas o extinguidas durante el mes anterior, por parte de los titulares de los registros públicos (art. 132). El Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (TRLCI), establece el deber de informar de notarios y registradores al Catastro y el deber de este de informar a la Agencia tributaria (art. 36). El Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF, establece el deber de informar de las entidades que concedan préstamos hipotecarios para la adquisición de vivienda (art. 68). La Ley de 28 de mayo de 1862, del Notariado, establece el deber del Consejo General del Notariado de suministrar el índice de los documentos protocolizados e intervenidos a las Administraciones tributarias (art. 17).

pertenecer al ámbito nacional, de manera que dejaremos fuera la comunicación entre Estados o Administraciones de terceros países.

3.1. El deber general de colaboración

Dado un concepto amplio de Administración, podremos hablar de relaciones interadministrativas¹⁵⁵, relaciones basadas en el deber general de colaboración, deber que, según la jurisprudencia constitucional, *no precisa justificarse en preceptos concretos ya que se encuentra implícito en la propia esencia de la forma de organización territorial del Estado*¹⁵⁶ y que supone, en particular, un deber de mutuo y recíproco auxilio, concretado en la exigencia de suministro de la información precisa para el ejercicio de las competencias¹⁵⁷.

Aún así, el artículo 4.1.d) de la LRJAPAC establece como principio que ha de presidir las relaciones entre Administraciones Públicas el deber de prestar, en el ámbito propio, la cooperación y la asistencia activas que las otras Administraciones puedan solicitar para el ejercicio eficaz de sus competencias. Asimismo, el artículo 4.1.c) de la misma norma establece el deber de las Administraciones públicas de facilitar a las otras Administraciones la información que precisen sobre la actividad que desarrollen en el ejercicio de sus propias competencias.

A partir de la negativa a utilizar el argumento de la colaboración como título competencial invocable para interferir en el ejercicio de otras competencias¹⁵⁸, se ha

¹⁵⁵ *El sistema de relaciones administrativas parte de tres técnicas tan abstractas que difunden de forma considerable su contenido: la colaboración, la cooperación y la coordinación* (MENENDEZ REXACH, A., “La cooperación, ¿un concepto jurídico?”, *Documentación Administrativa*, núm. 240, pág. 11).

¹⁵⁶ STC 18/1982, de 4 de mayo, FJ 14, párrafo 3º (RTC 1982\18).

¹⁵⁷ Cfr. STC 76/1983, de 5 de agosto, FJ 11, párrafo único (RTC 1983\76).

¹⁵⁸ Del deber general de colaboración *deriva la obligación para las autoridades estatales y autónomas de suministrar recíprocamente información y proporcionar recíprocamente auxilio. Pero*

diferenciado entre relaciones interadministrativas competenciales¹⁵⁹ y no competenciales¹⁶⁰, no derivando estas últimas del reparto o distribución de competencias, sino del ejercicio autónomo de competencias propias, motivo por el cual dichas relaciones interadministrativas no competenciales deben de inspirarse en el principio de colaboración¹⁶¹.

El deber general de colaboración se sitúa y opera en un estadio más general y previo al establecimiento de las relaciones de cooperación¹⁶² y coordinación¹⁶³, este estadio deriva de la coexistencia de una pluralidad de Administraciones gestoras de intereses públicos que supone la convivencia de distintas dotaciones competenciales¹⁶⁴.

como este deber no implica extensión alguna de las competencias estatales, el Estado no puede tratar de imponerlo mediante la adopción de medidas coercitivas, sino buscando para las que haya de adoptar la previa conformidad de las Comunidades Autónomas competentes (STC 80/1995, de 4 de julio, FJ 2, párrafo 5º [RTC 1985\80]).

¹⁵⁹ Aquellas que dependen de la distribución de los poderes.

¹⁶⁰ Cfr. ALBERTI ROVIRA, E., “Los convenios entre Comunidades Autónomas”, *Documentación Administrativa*, núm. 240, pág. 107.

¹⁶¹ Cfr. ALBERTI ROVIRA, E., “Relaciones entre Administraciones Públicas”, en LEGUINA J. y SANCHEZ MORON, M., *La Nueva Ley de Régimen Jurídico y del Procedimiento Administrativo Común*, Tecnos, Madrid, 1993, pág. 43.

¹⁶² De ordinario, la cooperación se caracteriza por la igualdad entre las partes, por su carácter voluntario, así como por no ser susceptible de ser impuesta por ninguna de las partes. No puede por lo tanto la cooperación limitar las competencias de los que cooperan, aunque puede afectar a su ejercicio. Sin embargo, en relación con la mencionada voluntariedad, la doctrina se ha planteado: *Si la colaboración es un deber general, que no es menester justificar en preceptos concretos, ¿Cómo se hace compatible con el carácter voluntario de su ejercicio?* (MENENDEZ REXACH, A., “La cooperación, ¿un concepto jurídico?”, *Documentación Administrativa*, núm. 240, pág. 15).

¹⁶³ *La voluntariedad en el caso de la cooperación frente a la imposición en la coordinación -ya que toda coordinación conlleva un cierto poder de dirección, consecuencia de la posición de superioridad en que se encuentra el que coordina respecto al coordinado- es, por sí mismo, un elemento diferenciador de primer orden, lo que explica y justifica que, desde la perspectiva competencial distintas hayan de ser las posibilidades de poner en práctica unas y otras fórmulas* (STC 214/1989, de 21 de diciembre, FJ 20, letra f, párrafo 1º [RTC 1989\214]).

¹⁶⁴ En este sentido resulta de interés la figura de las Conferencias Sectoriales entre el Estado y las CCAA, relativas a materias en las que existe relación competencial, que unas veces tienen funciones

Dicho deber general de colaboración, dado su carácter previo a la cooperación o a la coordinación, requiere la solicitud de colaboración, por parte de una Administración a otra, consistente en el suministro de datos, documentos o medios probatorios que se hallen en poder de la segunda. Dado que estamos ante un deber jurídico, el general de colaboración, la voluntariedad no puede servir para diferenciar la coordinación de la cooperación¹⁶⁵, que son especies de dicho deber genérico. En base a este planteamiento se ha afirmado que las especies voluntaria y forzosa tienen así que darse, y de hecho se dan, tanto en la coordinación como en la cooperación¹⁶⁶.

En todo caso, cualquier forma voluntaria de colaboración quedaría fuera de nuestro campo de estudio al haber concebido la comunicación pública como aquella que viene establecida en virtud de una norma. Siendo por otra parte la norma que impone el deber de colaborar de cualquier Administración con la Administración tributaria, perfectamente determinada y suficientemente amplia, no resultará necesario, de ordinario, acudir a los mecanismos generales de colaboración interadministrativa¹⁶⁷.

de coordinación y otras de cooperación. A través de los Convenios de Colaboración que puedan resultar de dichas Conferencias, se pueden establecer sistemas de información entre Administraciones. En particular entre Administraciones tributarias. La importancia de dichas Conferencias ha sido resaltada por la doctrina: ... *deben preverse en el texto constitucional las Conferencias Sectoriales, la conferencia de Presidentes y los órganos bilaterales de relación* (TORNOS MAS, J., "El problema catalán, una solución razonable", *El cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, núm. 42, 2014, pág. 53).

¹⁶⁵ Al contrario de lo afirmado en la STC 214/1989.

¹⁶⁶ Lo cual no impide reconocer que la voluntariedad en la coordinación constituye la excepción y en la cooperación la norma. De esta manera *la diferencia entre éstas sólo puede radicar y radica, pues, en su distinto contenido* (PAREJO ALONSO, L., "Notas para una construcción dogmática de las relaciones interadministrativas", *Revista de Administración Pública*, núm. 174, Madrid, 2007, pág. 182).

¹⁶⁷ Raramente se acude a este tipo de colaboración interadministrativa en el ámbito estricto de la aplicación de los tributos (Cfr. pág. 223 y nota 101 del Cap. IV), aunque sí en el ámbito tributario (en aquella parte del mismo que no constituye, propiamente, aplicación de los tributos) con la finalidad o bien de desarrollar sistemas de control tributario como por ejemplo el acceso a bases de datos de otras Administraciones o bien de establecer sistemas de ventanilla única o, por citar un último ejemplo, la colaboración entre los registradores de la propiedad y las Administraciones autonómicas en materia de

Sin embargo, habrá casos en que, no existiendo obligación de informar a la Administración, podrá acudir a los mecanismos de colaboración como base legal para suministrar determinada información.

Así, por ejemplo, a diferencia de las previsiones de los artículos 93.1 y 94.1 LGT en donde se habla de "datos, informes y antecedentes", en el artículo 94.3 LGT (relativo a juzgados y tribunales) se habla solo de "datos", lo cual significa que los juzgados y tribunales no tienen la obligación de proporcionar la documentación a partir de la cual se hayan extraído aquellos datos. Sin embargo, tampoco se podría acudir a los mecanismos de colaboración, puesto que el art. 4.1.c) LRJAPAC, en virtud del art. 2 de la misma norma, no resulta de aplicación a la Administración de justicia.

3.2. Deber de colaboración con la Administración tributaria

El artículo 93.1 LGT establece, con carácter general la obligación por parte de las personas jurídicas públicas de proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria deducidos de sus relaciones con otras personas.

En particular se establece el deber de los funcionarios públicos (art. 93.4 LGT), incluidos los profesionales oficiales, de colaborar con la Administración tributaria suministrando toda clase de información con trascendencia tributaria de la que dispongan, respetando determinados límites.

Asimismo se establece (art. 94.1 LGT) la obligación de suministrar a la Administración tributaria cuantos datos, informes y antecedentes con trascendencia

tributos cedidos. Véase al respecto los convenios de colaboración que tiene suscritos la Agencia Tributaria de Catalunya en http://www.atc.gencat.cat/web/guest/convenis_collaboracio. Naturalmente, dichos convenios de colaboración suelen prever, no siempre con la necesaria exhaustividad, estrictas medidas de confidencialidad y uso restringido al ejercicio de la función prevista.

tributaria recaben: autoridades; titulares de órganos del Estado, de las Comunidades Autónomas o entidades locales; organismos autónomos; entidades públicas empresariales y quienes, en general, ejerzan funciones públicas.

Los juzgados y tribunales también deben de facilitar a la Administración tributaria, cuantos datos con trascendencia tributaria se desprendan de las actuaciones judiciales de las que conozcan (art. 94.3 LGT).

Además de los mencionados, la LGT establece otros órganos del Estado obligados a facilitar a la Administración tributaria cuantos datos con trascendencia tributaria obtengan en el ejercicio de sus funciones.

Llegados a este punto, se plantea la cuestión de si el comportamiento exigido a las personas jurídicas públicas o a sus agentes cabe inscribirlo dentro de los deberes generales de colaboración interadministrativa o habrá que considerar a aquellas como obligados tributarios.

El art. 29.1 LGT establece que las obligaciones tributarias formales son la que, sin tener carácter pecuniario, se imponen a los obligados tributarios, deudores o no del tributo. No cabe duda pues, que nos encontramos, en los deberes de información por parte de las personas jurídicas públicas o a sus agentes, ante obligaciones tributarias formales.

Por su parte, el artículo 35.3 LGT establece que tienen el carácter de obligados tributarios aquellos a los que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias formales.

Así, el deber de las personas jurídicas públicas (o de sus agentes) no resulta, de ordinario, del principio de colaboración interadministrativa sino de su carácter de obligados tributarios. Lo cual queda confirmado cuando el artículo 199.4 LGT considera como infractores a quienes incumplan o cumplan defectuosamente la

obligación de suministrar la información prevista en los artículos 93 y 94 LGT, lo cual constituye una especificación de los infractores previstos, con carácter general, en el artículo 181.1.c) LGT relativo a la eventual condición de infractor de quienes estén obligados al cumplimiento de obligaciones tributarias formales.

3.3. Deberes de colaboración de la Administración tributaria

El artículo 95.1 LGT establece la posibilidad de que la Administración tributaria ceda o comunique a terceros datos, informes o antecedentes. Entre los mismos se citan, los órganos jurisdiccionales y el Ministerio Fiscal, otras Administraciones Públicas y en particular las Tributarias, la Inspección de Trabajo y Seguridad Social, comisiones parlamentarias de investigación, el tribunal de Cuentas, jueces y tribunales, etc.

Dada la acotación que hemos realizado, en el sentido de que la información a la que nos venimos refiriendo para definir la comunicación tributaria debe de ser relevante para la aplicación de las normas tributarias y transmitirse precisamente para dicha finalidad, caerá fuera de nuestra órbita de estudio el flujo de información que aquí mencionamos.

4. Comunicación entre particulares

El artículo 31.1 CE establece el deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Dicho deber general se materializa mediante la atribución de la potestad financiera al Estado y la correlativa vinculación de los ciudadanos a la misma¹⁶⁸.

Las obligaciones tributarias entre particulares son impuestas por el Estado, en cuanto

¹⁶⁸ Cfr. VICENTE-ARCHE DOMINGO, F., “Configuración jurídica de la obligación tributaria”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 25, 1957, pág. 17.

titular de aquella potestad financiera, en base precisamente, a aquel deber general de contribuir¹⁶⁹. Una de las muchas formas de contribución se puede llevar a cabo exigiendo a un particular un deber respecto a otro particular.

Cuando el deber, en sentido amplio, tiene carácter patrimonial, nos encontraremos, por ejemplo, ante un deber de repercutir, retener o ingresar a cuenta, de uno de los sujetos (el deudor ante la Hacienda Pública) y el correlativo deber del otro sujeto de soportar aquella repercusión, retención o ingreso a cuenta¹⁷⁰.

La configuración, por parte del legislador, de las obligaciones entre particulares, consideró únicamente las obligaciones de tipo material, vinculadas siempre a una prestación pecuniaria, ya que el artículo 17.3 LGT incluye las obligaciones entre particulares dentro de las obligaciones materiales. Sin embargo también existen obligaciones formales entre particulares¹⁷¹, tales como la emisión de los certificados de retención o los deberes de facturación, el deber de suministrar el NIF¹⁷² o los datos personales necesarios para practicar las retenciones o confeccionar las facturas.

¹⁶⁹ Como veremos en otro capítulo, un sector doctrinal considera que solo las obligaciones tributarias formales relativas al propio obligado tributario se fundamentan en el deber de contribuir. Las obligaciones tributarias formales relativas a terceros se fundamentarían en el reconocimiento constitucional al poder legislativo de la posibilidad de establecer prestaciones personales de carácter público.

¹⁷⁰ El artículo 24.1 LGT establece que son obligaciones entre particulares, entre otras *las que se generan como consecuencia de actos de repercusión de retención o de ingreso a cuenta previstos legalmente*.

¹⁷¹ *Objeto de estas relaciones son prestaciones tributarias, materiales y formales* (DE ELIZALDE Y AYMERICH, P., “Las obligaciones entre particulares resultantes del tributo” en MARTINEZ LAFUENTE, A. [Coord.], *Estudios sobre la nueva Ley general tributaria: [Ley 58/2003, de 17 de diciembre]: homenaje a D. Pedro Luís Serrera Contreras*, IEF, 2004, pág. 204).

¹⁷² *El Número de Identificación Fiscal participa de la problemática de los deberes de colaboración e información y entronca, por tanto, con las prestaciones personales en derecho tributario. Hunde pues, sus raíces en el apartado tercero del artículo 31 de la Constitución* (ALONSO GONZÁLEZ, L.M., “El Número de identificación Fiscal y las obligaciones de información”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 68, 1990, pág. 499).

Como se ha observado¹⁷³, la definición de obligaciones entre particulares resultantes del tributo que da el artículo 24.1 LGT resulta de un contenido casi tautológico puesto que se limita a afirmar que dichas obligaciones son las que tienen por objeto una prestación de naturaleza tributaria exigible entre obligados tributarios.

Las prestaciones formales pueden llevarse a cabo por parte del acreedor de la prestación material entre particulares o por parte del deudor de dichas prestaciones.

En el caso de la repercusión quien realiza la operación gravada es, el vendedor, acreedor del importe a repercutir y quien debe de emitir la factura. En el caso de la retención, quien realiza la operación gravada es quien retribuye la prestación, acreedor del importe a retener y quien debe de emitir el certificado de retenciones. El deudor (el comprador o el sujeto al que se le practica la retención) por su parte deberá de comunicar los datos necesarios al emisor de la factura o a quien deba de practicar las retenciones.

La utilización de un obligado tributario para recaudar de otros a los que se quiere gravar con un tributo constituye una técnica tributaria, llamada de intermediación o interposición y se dirige a simplificar la gestión del tributo en la medida en que se reduce de forma considerable el número de sujetos con los que la Administración debe de establecer una relación jurídico-tributaria¹⁷⁴. Dicha técnica además, permite

¹⁷³ CARBAJO VASCO, D., *Las obligaciones entre particulares resultantes del tributo*. Notitya. Febrero 2005. [En línea]: <http://www.pyaconsultores.com/privado/ver_notitya.php?ver=207&idioma>. (Consulta 18 de septiembre de 2014). En igual sentido DE ELIZALDE Y AYMERICH, P., “Las obligaciones entre particulares resultantes del tributo” en MARTINEZ LAFUENTE, A. [Coord.], *Estudios sobre la nueva Ley general tributaria: (Ley 58/2003, de 17 de diciembre): homenaje a D. Pedro Luís Serrera Contreras*, IEF, 2004, pág. 204.

¹⁷⁴ *A tal sujeto interpuesto se le encomienda, dada su normalmente más fácil localización y su mayor significación económica, la tarea de facilitar la aplicación del tributo y de asegurar el cumplimiento de las obligaciones que tal tributo entraña* (FERREIRO LAPATZA, J.J., “Sujetos pasivos y capacidad económica”, *Civitas, REDF*, núm. 71, 1991, pág. 310).

anticipar el flujo de fondos hacia la Hacienda Pública¹⁷⁵

4.1. Sujeto que debe de emitir la factura o el certificado

En materia de repercusión se establece que los sujetos pasivos del IVA deberán expedir y entregar factura de todas sus operaciones¹⁷⁶, ajustada a lo que se determine reglamentariamente¹⁷⁷.

Respecto a los deberes del retenedor o del obligado a ingresar a cuenta se establece el deber de expedir, en favor del contribuyente, certificación acreditativa de las retenciones practicadas o de los ingresos a cuenta efectuados¹⁷⁸.

4.2. Sujeto obligado a proporcionar datos

Con carácter general se establece el deber de comunicar el NIF en todas las operaciones con trascendencia fiscal. Dicho documento deberá de facilitarse y, en su caso, acreditarse (por ejemplo, mediante exhibición)¹⁷⁹.

En materia de repercusión, el repercutido deberá de poner en conocimiento del sujeto

¹⁷⁵ *La alteración subjetiva realizada se hace para asegurar y facilitar la percepción del tributo, reduciéndose el número de sujetos obligados al pago, anticipando y distribuyendo temporalmente el flujo de fondos a las arcas públicas y simplificando la gestión administrativa* (DE ELIZALDE Y AYMERICH, P., “Las obligaciones entre particulares resultantes del tributo” en MARTINEZ LAFUENTE, A. [Coord.], *Estudios sobre la nueva Ley general tributaria: (Ley 58/2003, de 17 de diciembre): homenaje a D. Pedro Luís Serrera Contreras*, IEF, 2004, pág. 210).

¹⁷⁶ Artículo 164.Uno.3º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE 312/1992, de 29 de diciembre).

¹⁷⁷ Dicho deber se desarrolla en el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (BOE 289/2012, de 1 de diciembre).

¹⁷⁸ Artículo 108.3 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF) (BOE 78/2007, de 31 de marzo). En parecidos términos se expresa el TRLIS.

¹⁷⁹ Artículo 27.1 y 3 RAT en relación con el artículo 18 RAT.

pasivo del IVA todos los datos relevantes para la confección de la factura. Asimismo, en el régimen de recargo de equivalencia, quienes no siendo sociedades mercantiles realicen habitualmente operaciones al por menor, deberán de acreditar ante sus proveedores o, en su caso ante la Aduana, el hecho de estar vinculados o no al régimen especial del recargo de equivalencia en relación con las adquisiciones o importaciones de bienes que realicen¹⁸⁰.

En materia de retenciones e ingresos a cuenta se establece el deber de los contribuyentes¹⁸¹ de comunicar al pagador de rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta las circunstancias determinantes para el cálculo de la retención o ingreso a cuenta procedente¹⁸².

5. Conclusiones

PRIMERA: La comunicación de la Administración hacia los ciudadanos puede perseguir distintas finalidades. Según cuál sea esta hablaremos de comunicación de servicio, de comunicación administrativa, de comunicación jurídico-formal o de comunicación institucional. Dado que nuestro interés se centra en la aplicación de los tributos, descartamos la comunicación administrativa dirigida a buscar la colaboración voluntaria de los ciudadanos y la comunicación institucional destinada a que los mismos compartan los puntos de vista de la Administración, para centrarnos en la comunicación de servicio y en la comunicación jurídico-formal. Ésta última agota su función en la recepción o en la posibilidad de aprehensión, sin

¹⁸⁰ Artículo 163 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE 312/1992, de 29 de diciembre).

¹⁸¹ Utilizamos esta expresión impropriamente, puesto que cuando se comuniquen por primera vez las circunstancias, todavía no se habrá producido el hecho imponible ni, por lo tanto, se habrá alcanzado la condición de contribuyente.

¹⁸² Artículo 99.10 Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE 285/2006, de 29 de noviembre).

pretender en ningún caso, asegurar el conocimiento por parte del destinatario. La comunicación de servicio, por su parte, puede venir referida al concreto servicio prestado por la Administración o a la normativa que resulte aplicable

SEGUNDA: La comunicación jurídico-formal se caracteriza por incidir, de forma determinante, sobre la actuación del destinatario, de tal manera que puede incluso crear, modificar o extinguir relaciones jurídicas entre los miembros de determinado ordenamiento jurídico. Cumple, dicho tipo de comunicación, tanto la función de servir a la aplicación de las normas como la de garantizar la posibilidad de que las mismas sean conocidas. Puede además, estar vinculada a una relación jurídico-tributaria preexistente (certificados tributarios, liquidaciones tributarias, comunicaciones, resoluciones derivadas de procedimientos declarativos,...) o ser independiente de relación alguna (publicación en diarios oficiales o contestaciones a consultas tributarias).

TERCERA: La comunicación de servicio se caracteriza por informar bien sobre los servicios prestados por la Administración tributaria (en cuyo caso la información puede versar sobre la misma existencia del servicio o sobre las reglas de su utilización) o bien sobre cuestiones no vinculadas a servicio alguno (así la normativa aplicable a un caso concreto o la organización de la propia Administración). En el primer caso, la información puede ser prestada por el mismo servicio publicitado (servicio de información y servicio publicitado se influyen mutuamente) o por un servicio autónomo (no existe interacción). En el segundo caso, el servicio suele ser autónomo siempre. Como características más destacadas de este tipo de comunicación, cabe resaltar, por lo que se refiere a su contenido, la adecuación de lo que se informa en relación con lo que se solicita y, por lo que se refiere a las circunstancias de la información, la misma debe de ser suministrada oportunamente, dentro de un plazo razonable para que resulte útil a aquel al que se dirige. La información sobre la normativa aplicable puede ser de carácter intraprocedimental

(información sobre el estado de tramitación de un expediente, sobre la naturaleza y alcance de las actuaciones de comprobación e inspección,...) o extraprocedimental (información sobre tributación de determinados sectores, información sobre el valor de los inmuebles,...).

CUARTA: A partir del deber general de colaboración establecido en la LRJAPAC, se establece en la LGT el deber de colaborar con la Administración tributaria. Dicho deber de informar puede recaer sobre el mismo ciudadano afectado por la información o bien puede venir referido a terceras personas distintas del obligado a informar, en cuyo caso hablamos de información sobre terceros. A su vez, la información sobre terceros, puede obtenerse por suministro, cuando lo establece directamente la ley, o por captación, cuando es la Administración la que requiere la información. En la información por suministro cabe distinguir entre comunicación individual y comunicación periódica. La información sobre terceros puede, a su vez, obtenerse directamente o mediante un procedimiento de aplicación de los tributos. En este último caso, dentro de un procedimiento concreto o con independencia de procedimiento alguno

QUINTA: La principal característica de la información requerida por la Administración es que debe de tener trascendencia tributaria, lo cual supone que la información solicitada deberá de estar suficientemente concretada para que pueda juzgarse por aquel a quien se requiera la información dicha trascendencia. La trascendencia supone que lo solicitado es susceptible de incidir en un procedimiento, iniciado o que potencialmente pueda iniciarse. Además, debe de ser útil, directa o indirectamente, para determinar la existencia o cuantificación de un hecho imponible. No resulta aceptable la mera alegación de trascendencia tributaria por parte de la Administración tributaria.

SEXTA: El deber de informar a la Administración se ha fundamentado tanto en la idea de solidaridad como en el servicio de la Administración al interés general.

Desde un punto de vista constitucional el deber de los ciudadanos de informar sobre sí mismos se ha fundamentado en el deber de contribuir y el deber de informar sobre terceros se ha fundamentado en la facultad del legislativo de establecer prestaciones personales de carácter público.

SÉPTIMA: El deber general de colaboración entre Administraciones viene establecido con carácter general en la LRJAPAC. Concretamente el artículo 4.1 establece el deber de las Administraciones Públicas de facilitarse la información que precisen así como de prestarse la cooperación y asistencia necesarias para un más eficaz ejercicio de sus competencias. Sin embargo, en el ámbito de la colaboración tributaria, dicho deber viene establecido, con carácter general, en los artículos 93 y 94 LGT. Por su parte el artículo 35.3 LGT otorga el carácter de obligados tributarios a aquellos, en particular las personas jurídicas públicas, a los que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias formales. Por este motivo, las relaciones interadministrativas en el ámbito de la información a la Administración tributaria, más que en el ámbito de la colaboración se moverán en el ámbito de los deberes tributarios. No obstante, en aquellos casos, ciertamente escasos, en que la normativa tributaria no impone deber alguno de información, podrá acudir al principio de colaboración interadministrativa. Así pues, reconducimos, a los efectos que nos interesan, el de la aplicación de los tributos, el flujo de información entre Administraciones al flujo de información hacia la Administración tributaria.

OCTAVA: Aunque el artículo 17.3 LGT considera que las obligaciones entre particulares resultantes del tributo son obligaciones tributarias materiales, ello no es únicamente así, ya que en las obligaciones entre particulares resultantes del tributo se dan también obligaciones tributarias formales, tal como resulta de artículo 29.2 LGT. Entre estas obligaciones formales destacan la de emitir factura o certificado de

retenciones o ingresos a cuenta por un lado y el deber de comunicar los datos necesarios al emisor de la factura o al pagador de las rentas por otro.

Capítulo tercero: Fundamento de la comunicación tributaria

1. LA INFORMACIÓN, ACTIVIDAD AL SERVICIO DE LOS INTERESES GENERALES. — 2. EL PRINCIPIO DE EFICACIA.— 3. FUNDAMENTOS DE LOS DISTINTOS FLUJOS DE INFORMACIÓN: 3.1. Fundamento de la información dirigida a la Administración: 3.1.1. Fundamento constitucional. 3.1.2. Fundamento legal. 3.2. Información entre Administraciones. 3.3. Información entre particulares: 3.3.1. Fundamento constitucional. 3.3.2. Fundamento legal. 3.4. Fundamento de la información dirigida a los ciudadanos: 3.4.1. La seguridad jurídica. 3.4.2. El principio democrático. 4. CONCLUSIONES.

1. La información, actividad al servicio de los intereses generales¹

La finalidad de la Administración Pública es la de servir² a la consecución de los intereses generales³. Para cumplir con dicho servicio a la Administración se le asignan unas funciones⁴ así como el desarrollo una serie de actividades⁵ que

¹ A grandes rasgos, interés público e interés general son términos sinónimos o equivalentes (Cfr. GARCIA DE ENTERRIA, E., “Una Nota sobre el interés general como concepto jurídico indeterminado”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 89, enero-marzo 1996, págs. 71-72).

² *La Administración cumple una función servicial. No determina inicialmente los intereses generales: esto es propio de los titulares del poder —el Parlamento y el Gobierno— pero los sirve haciéndolos reales en cada parcela o en cada aspecto de la vida social* (LÓPEZ GUERRA, L. “Funciones del Gobierno y dirección política”, *Documentación Administrativa*, núm. 215, 1988, págs. 36-40).

³ Las funciones y actividades a realizar por la Administración Pública son algo puramente contingente e históricamente variable, que depende esencialmente de una demanda social, distinta para cada órbita cultural y diferente también en función del contexto socioeconómico en el que se produce (Cfr. GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ RODRIGUEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo I, Civitas, Madrid, 1993, pág. 27).

⁴ Al conjunto de funciones de un ente, la titularidad de cuyo ejercicio se atribuye a un órgano de dicho ente, con preferencia a los demás, se le llama “competencia” (Cfr. ENTRENA CUESTA, R., *Curso de Derecho Administrativo*, Volumen I/2, Tecnos, Madrid, 1990, pág. 73).

⁵ Entre las posibles clasificaciones de las formas de actividad administrativa destaca aquella que distingue entre actividad de policía, de fomento y de servicio público (Cfr. JORDANA DE POZAS,

requieren valerse de una organización⁶ y de los recursos que le son inherentes: humanos, financieros, informativos, materiales,...⁷. Los recursos informativos resultan necesarios para tomar decisiones⁸, organizar estructuras, controlar la gestión administrativa y en general, para que la Administración lleve a cabo adecuadamente aquellas actividades.

Además de por sí misma, la Administración puede obtener la información que precise a través de terceros, requiriendo la colaboración de entidades, de ciudadanos⁹ o de otras Administraciones¹⁰.

La Administración, además de ser beneficiaria del deber de colaboración de los ciudadanos, debe de informarles acerca del ejercicio de sus derechos y sobre el cumplimiento de sus obligaciones, lo cual redundará en un ejercicio más eficaz de sus funciones, derivado de un mejor cumplimiento de sus obligaciones por parte de los ciudadanos y, en definitiva, en una simplificación de la actividad administrativa. Este

L., "Ensayo de una teoría del fomento en el Derecho Administrativo", *Revista de estudios políticos*, núm. 48, 1949, pág. 42).

⁶ "...si falta una organización administrativa estructurada conforme a unos criterios racionales se obstruye, cuando no imposibilita, el logro del sinnúmero de objetivos que persigue la Administración de nuestros días..." (ENTRENA CUESTA, R., *Curso de Derecho Administrativo*, Volumen I/2, Tecnos, Madrid, 1990, pág. 20).

⁷ En este sentido, una organización (en nuestro caso una organización pública) agrupa las siguientes dimensiones fundamentales: entorno, objetivos, estructura administrativa, recursos humanos, recursos tecnológicos, financieros y materiales, procesos administrativos (RAMIÓ MATAS, C., *Teoría de la Administración y Administración Pública*, Tecnos, Barcelona, 1999, pág. 2).

⁸ La comunicación y la información son los elementos clave para la toma de decisiones, de ahí la necesidad de ubicar estratégicamente los canales de información en toda la organización (Cfr. SIMON, H.A., *El Comportamiento Administrativo*, Aguilar, Buenos Aires, 1979).

⁹ Los ciudadanos están obligados a facilitar a la Administración informes, inspecciones y otros actos de investigación sólo en los casos previstos por la ley (Art. 39.1 LRJAPAC).

¹⁰ Las Administraciones Públicas...están obligadas a facilitar a las otras Administraciones la información que precisen sobre la actividad que desarrollen en el ejercicio de sus competencias (Art. 4.1.c) LRJAPAC).

deber de informar de la Administración se corresponde con un derecho de los ciudadanos¹¹ y ambos se dirigen, tanto a proporcionar una mayor seguridad jurídica a los ciudadanos como a asegurar una actuación más eficaz por parte de la Administración, en la medida en que un ciudadano bien informado supondrá siempre una mejor colaboración con la Administración.

Todo ello nos conduce, una vez más, a la consideración de los distintos tipos de comunicación en atención a los sujetos que la protagonizan y al sentido de dicha comunicación: la que se establece entre Administraciones y la que se establece entre la Administración y los ciudadanos (en ambos sentidos).

Siendo el común denominador de los casos citados el interés público, cabe añadir a los mismos un último tipo de comunicación, en donde no interviene, directamente, de ordinario, sujeto público alguno. Se trata de aquel intercambio de información entre ciudadanos por razones de interés público¹². En estos casos, mediante la interposición de un sujeto entre la Administración y el contribuyente, se simplifica la tarea administrativa al reducirse el ámbito de los sujetos con los que debe relacionarse.

A estas cuatro especies de comunicación, dado precisamente el fin público perseguido, las hemos englobado bajo el concepto genérico de “comunicación pública”.

¹¹ *Los ciudadanos, en las relaciones con las Administraciones Públicas, tienen el derecho a obtener información y orientación sobre los requisitos jurídicos o técnicos que las disposiciones vigentes impongan a los proyectos, a las actuaciones o a las solicitudes que se propongan realizar (Art. 35.g) LRJAPAC).*

¹² *La calificación como pública de la comunicación no depende del carácter público de los sujetos implicados sino de la presencia de un interés público (GALÁN GALÁN, A., “La Comunicación Pública”, en TORNOS MAS, J. y GALÁN GALÁN, A. (Coords.), Comunicación Pública, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 31).*

Cada uno de estos tipos de comunicación tendrá unos fundamentos propios, sin embargo, dado que todos coadyuvan a la realización de las actividades de la Administración, podemos hablar de un fundamento común: el de dar cumplimiento a lo establecido en el artículo 103.1 de la Constitución en virtud del cual, la Administración debe de servir los intereses generales de acuerdo con el principio de eficacia.

2. El principio de eficacia¹³

La primera idea que, desde el ámbito jurídico, se tiene de eficacia es aquella que hace referencia a la eficacia en la aplicación de las normas, a su vigencia temporal y a su ámbito territorial, así como al régimen de producción y cese de los efectos jurídicos de los actos y disposiciones de la Administración. Esta acepción era la única a tener en cuenta cuando el Estado era simplemente un Estado de Derecho. Sin embargo, cuando el Estado empieza a adoptar un papel activo en la sociedad participando en todos los sectores de actividad, deviniendo Estado Social y Democrático de Derecho, en donde sus funciones van más allá de la producción de normas y de asegurar su cumplimiento, interviniendo en la producción de bienes y servicios, ampliando de forma determinante sus fines y fijándose para ello nuevos objetivos. Para ejercer aquellas funciones, hubo que formular, en el ámbito jurídico, una nueva acepción del concepto de eficacia, entendida ahora, en un sentido estricto, como habilidad para alcanzar un fin y, en un sentido más amplio, comprensivo de lo que se llama

¹³ *Básicamente, la eficacia se concreta en un desiderátum sobre la forma y el resultado de la acción administrativa. Su consagración en la Constitución responde sencillamente a un buen deseo que, llegado el caso, podría servir de argumento adicional en la impugnación de alguna norma ante el Tribunal Constitucional (ADAME MARTÍNEZ, F., "Derechos y garantías de los contribuyentes versus teoría re la relación tributaria como relación de poder", I Jornada Metodológica "Jaime García Añoveros" Sobre la Metodología Académica y la Enseñanza del Derecho Financiero y Tributario, Instituto de Estudios Fiscales, 2002, pág. 210)*

eficiencia¹⁴: cuando aquella habilidad se alcanza al menor coste posible.

2.1. Marco legal

2.1.1. Constitución

El artículo 103.1 de la Constitución establece que la Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con el principio de eficacia.

La actuación eficaz de la Administración en el cumplimiento de sus funciones, supone en primer lugar, y en cumplimiento de la orden contenida en el artículo 103.1 CE, por parte del legislador¹⁵, el establecimiento de un adecuado régimen jurídico de las Administraciones Públicas que responda a dicho principio de eficacia¹⁶ (un claro exponente lo constituyen tanto el establecimiento del deber de informar a la Administración como del deber de esta de informar a los ciudadanos).

El principio de eficacia pues, no tan solo se exige a la Administración tributaria en su actuación sino al legislador, que tiene el deber de regular el sistema tributario de tal

¹⁴ La eficiencia no es un concepto nuevo, ya en el siglo XIV se encuentran referencias a ella: *Frustra fit per plura, quod fieri potest per pauciora* (es vano hacer con más lo que puede hacerse con menos) (OCKHAM, W., *Tractatus de Corpore Christi*, Institutum Franciscanum Universitatis St.Bonaventure, New York, 1986, pág. 157).

¹⁵ ... el artículo 103 reconoce como uno de los principios a los que la Administración Pública ha de atenerse el de eficacia «con sometimiento pleno de la Ley y al Derecho», significa ello una remisión a la decisión del legislador ordinario respecto de aquellas normas, medios e instrumentos en que se concrete la consagración de la eficacia (STC 22/1984, de 17 de febrero, FJ 4º, párrafo 1º [RTC1984\22]).

¹⁶ ... la norma jurídica debe de instrumentar el mejor sistema para que la Administración Pública sea eficaz... (GARRIDO FALLA, F., *Comentarios a la Constitución*, Civitas, Madrid, 1985).

manera que posibilite que aquella pueda cumplir con dicho principio¹⁷.

Asimismo, y en segundo lugar, la Administración debe de organizarse internamente¹⁸ de tal manera que su actuación esté adecuadamente orientada a alcanzar sus objetivos (así por ejemplo, el establecimiento de servicios de información). Finalmente, debe de prestarse la necesaria atención a los aspectos relacionales tanto dentro de la propia organización, relaciones interorganizativas, como en relación con otras Administraciones, relaciones interadministrativas¹⁹ (así, la información entre Administraciones supone, entre otras cuestiones, una mayor agilidad en la tramitación de procedimientos y una eliminación de costes fiscales indirectos para los ciudadanos)²⁰.

La eficacia de la Administración, en sentido técnico-jurídico, no supone la imposición de un deber jurídico de resultado, sino que su actuación debe de dirigirse a la obtención de dicho resultado²¹.

¹⁷ ... el legislador ha de habilitar 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 (STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 3º, párrafo 2º [RTC 1990\76]). ... los medios que la ley pone a disposición de la Administración en forma de obligaciones formales para el sujeto pasivo han de ser suficientes para la consecución del fin que se fije (FERNÁNDEZ AMOR, J.A., “Examen de la declaración de bienes sitos en el extranjero a través de los principios jurídicos de las obligaciones tributarias formales”, *Crónica Tributaria*, núm. 1, 2013, pág. 5).

¹⁸ El principio de eficacia... *debe presidir, como es obvio, lo que es previo a la actividad administrativa, la «organización» y, en consecuencia, el aparato burocrático o, dicho de otro modo, el régimen de la función pública, entendida ésta en sentido amplio* (STC 178/1989, de 2 de noviembre, FD 3º, párrafo 4º [RTC 1989\178]).

¹⁹ Así, *las Administraciones Públicas deberán de prestar, en el ámbito propio, la cooperación y asistencia activas que las otras Administraciones pudieran recabar para el eficaz ejercicio de sus competencias.* (art. 4.1.d) LRJAPAC).

²⁰ Cfr. PAREJO ALONSO, L., *Eficacia y Administración*, INAP - BOE, Madrid 1995, pág. 104.

²¹ *En la terminología civilista, no se trataría de una “obligación de resultado”, sino de una “obligación de simple actividad”, “de diligencia” o “de medios”* (MENÉNDEZ PÉREZ, S.,

2.1.2. Régimen jurídico de las Administraciones Públicas

El artículo 3 LRJAPAC establece, en su primer apartado, que las Administraciones Públicas actúan de acuerdo con el principio de eficacia y, en su segundo apartado, que rigen su actuación por los criterios de eficiencia y servicio a los ciudadanos²².

En relación con la eficacia, ya la anterior LPA había establecido normas encaminadas a conseguir, en el ámbito de la Administración, un ejercicio más eficaz de sus funciones. En la misma exposición de motivos se declaraba la necesidad de habilitar a la Administración para que pudiera adoptar medidas que repercutieran en una mayor eficacia²³, entre las que se mencionaba la creación de oficinas de información. La actuación administrativa, postulaba por su parte el art. 29 LPA, debía de desarrollarse con arreglo a las normas de economía, celeridad²⁴ y eficacia.

En relación con la eficiencia, como se ha dicho, la misma supone no tan solo la posibilidad de alcanzar objetivos sino de que dichos objetivos se alcancen al menor

“Eficacia, discrecionalidad y control judicial en el ámbito administrativo”, *Cuadernos de Derecho Judicial*, núm. 32, 1994, pág. 36).

²² Así, la organización administrativa destinada a satisfacer las necesidades sociales debe de reflejar los valores constitucionales: *Si la Constitución proclama expresamente en su art. 1.1, que España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, una de sus consecuencias es, sin duda, la plasmación real de sus valores en una organización que, legitimada democráticamente, asegure la eficacia en la resolución de los conflictos sociales y la satisfacción de las necesidades de la colectividad, para lo que debe garantizarse la existencia de unas Administraciones Públicas capaces de cumplir los valores y los principios consagrados constitucionalmente* (STC 178/1989, de 2 de noviembre FD 3º, párrafo 5º [RTC 1989\178]).

²³ Desde el momento en que la expresión eficacia se acompaña de un adjetivo comparativo, se está hablando de eficiencia.

²⁴ Economía y celeridad son manifestaciones del principio de eficiencia: *La eficiencia comprende además del principio de economía el de celeridad, de manera que la actuación administrativa ha de realizarse en el menor tiempo posible, siempre dentro de los márgenes temporales establecidos por el procedimiento, o incluso anticipándolos, y con economía de medios, financiera, de personal y procedimental* (MOLINA JIMÉNEZ, A., “Principios de actuación”, en GARBERÍ LLOBREGAT, J., *El procedimiento administrativo común (comentarios, jurisprudencia, formularios)*, Tomo I, Tirant lo Blanch, Valencia, 2007, pág. 426).

coste posible o, de otra manera, que para un mismo coste se alcancen mejores objetivos²⁵.

Así, por ejemplo, la Administración podría conseguir determinada información relativa a un contribuyente por sí misma, pero el coste podría no justificar la actuación. En cambio, mediante un requerimiento al mismo contribuyente o, de resultar más conveniente, a un tercero, podría obtenerse dicha información sin excesivo coste fiscal indirecto para dicho contribuyente o tercero. Nos encontraríamos pues ante una actuación eficiente por parte de la Administración, que ha actuado en virtud de unas normas, la que establece el deber de colaborar de los ciudadanos y la que establece la potestad de la Administración para efectuar requerimientos, que forman parte del régimen jurídico de las Administraciones Públicas, tendentes a facilitar aquella actuación eficaz²⁶.

2.1.3. Administración tributaria

El artículo 3.2 LGT determina que la aplicación del sistema tributario se basará, entre otros, en los principios de eficacia y limitación de costes indirectos²⁷ derivados del

²⁵ Eficiencia significaría que *entre varias alternativas que producen el mismo gasto, debe seleccionarse siempre la que lleva al mejor cumplimiento de los objetivos de la administración, y entre varias alternativas que conducen al mismo cumplimiento debe seleccionarse la que implica menor gasto* (SIMON, H.A., *El comportamiento administrativo*, Aguilar, Madrid, 1962, pág. 37)

²⁶ *... la materialización de la colaboración social de los obligados tributarios con los órganos de la Administración tiene un fuerte componente en el suministro de datos sobre terceras personas y cuando esas actuaciones se ponen en desarrollo, qué duda tiene que se está procurando la instrumentación de la protección de los intereses colectivos, por aquello de que una hacienda bien informada es una hacienda ágil, eficaz y más cercana a las realidades contributivas susceptibles de tributación* (ESEVERRI MARTÍNEZ, E., “Prólogo”, en LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Los deberes de información tributaria de terceros*, Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 11).

²⁷ El principio de necesidad o gravamen mínimo se exige en todo el procedimiento tributario. *Su ejecución comporta la facilitación por la Administración del cumplimiento de obligaciones y del ejercicio de derechos del contribuyente, así como que sus actos se realicen sobre la base de la menor restricción de derechos, con tal que cumpla las obligaciones que le incumban* (MORILLO MÉNDEZ, A., “El principio de gravamen mínimo en la intervención de contribuyente en los procedimientos tributarios”, *Impuestos*, núm. 18, 1999, págs. 216-217).

cumplimiento de obligaciones formales.

El Título III de la LGT dedicado a la aplicación de los tributos, establece, en el ámbito de la información, múltiples normas tendentes a facilitar la actuación eficaz de la Administración. Así, los artículos 93 y 94 relativos al deber de informar a la Administración o los artículos 85 a 91 relativos al deber de la Administración de informar a los ciudadanos. Por otra parte el artículo 24.1 LGT define las obligaciones tributarias entre particulares y el art. 29 LGT, relativo a las obligaciones formales, concreta algunas de dichas obligaciones entre particulares.

Todos estos artículos, relativos a distintos flujos de información, constituyen normas tendentes a materializar el principio de eficacia en la medida en que persiguen facilitar la aplicación de los tributos, suministrando a la Administración los instrumentos necesarios para tal fin²⁸.

2.2. Jurisprudencia

La jurisprudencia constitucional²⁹ y contencioso-administrativa³⁰ entienden la eficacia como un principio general administrativo cuyo contenido se refiere básicamente a una cualidad subjetiva (la idoneidad de la Administración para cumplir sus fines a través de una actuación) y un resultado intencionado inducido desde dicha cualidad (el cumplimiento de los fines correspondientes o la satisfacción del interés general)³¹. El principio de eficacia condiciona la actividad administrativa

²⁸ ... *el principio de legalidad... exige que los entes públicos estén habilitados mediante la atribución explícita o implícita de potestades – efecto habilitante de la norma –, para desarrollar sus actuaciones* (STS de 16 de septiembre de 1988, FD 3º párrafo 1º [RJ 1988\6717]).

²⁹ SSTC 22/1984, de 17 de febrero (BOE 59/1984, de 9 de marzo), 27/1987, de 27 de febrero (BOE 71/1987, de 24 de marzo) y 178/1989, de 2 de noviembre (BOE 290/1989, de 4 de diciembre).

³⁰ SSTS de 6 de junio de 1990 (ROJ: STS 12245/1990), 12 de junio de 1987 (ROJ: STS 4120/1987) y 22 de diciembre de 1990 (ROJ: STS 9678/1990).

³¹ Cfr. PAREJO ALONSO, L., *Eficacia y Administración*, INAP-BOE, Madrid 1995, pág. 105.

de tal manera que la Administración debe de desarrollar su actividad tanto externa como interna en base a aquel principio. Así pues, el deber de la Administración de actuar de acuerdo con dicho principio alcanza a aspectos tales como: su organización (previa a la actividad administrativa); sus recursos humanos (así, por ejemplo, la normativa de incompatibilidades); su propia actividad (que goza del privilegio de ejecutividad³²).

2.3. Eficiencia

Se suele diferenciar la eficacia de la eficiencia, habiendo sido definida esta última como aquella capacidad de actuación que desarrolla un sujeto económico para alcanzar unos fines determinados (hasta aquí hablaríamos solo de eficacia), de tal manera que se minimicen los recursos empleados³³.

Se actuará eficientemente cuando se obtenga una máxima utilidad de los recursos disponibles o bien cuando minimicen estos recursos dado un nivel de actividad o unos objetivos operativos determinados. Por otro lado, se actúa eficazmente cuando se consiguen los objetivos propuestos. Se puede cumplir con los objetivos (actuación eficaz) pero no minimizar los costes (actuación ineficiente)³⁴.

La misión de la eficiencia es estrictamente económica, mientras que la eficacia es

³² *...esa ejecutividad, manifestación de autotutela administrativa, no pugna, en sí misma, con regla o principio alguno de la Constitución [STC 22/1984, fundamento jurídico 4.] que ha configurado a la Administración Pública como institución al servicio de los intereses generales, y cuya actuación ha de quedar informada, entre otros principios, por el de eficacia (art. 103.1 C.E.) (STC 238/1992, de 17 de diciembre, FD 3º, párrafo 1º [BOE 17/1993, de 20 de enero]).*

³³ *Los conceptos de eficiencia y de eficacia se relacionan; el primero es la actuación económica en sentido estricto y el segundo es la actuación organizativa o administrativa. Eficiencia significa hacer bien las cosas, y eficacia supone hacer las cosas. (TAMAMES, R. y GALLEGO S., "Eficiencia", en *Diccionario de Economía y Finanzas*, Alianza Editorial, Madrid, 2006).*

³⁴ Cfr. VILARDELL RIERA, I., "La evaluación de la eficiencia de la Administración Pública" en *La evaluación de la eficiencia en los sectores privado y público*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1993.

organizativa y ambas están vinculadas a la idea de resultado. En este sentido la eficacia debe de ser medida a la luz del resultado del servicio prestado³⁵.

La “eficiencia” se predica en la Constitución³⁶ en relación con la asignación equitativa de los recursos públicos de tal manera que la programación y ejecución del gasto público deben de responder a los criterios de eficiencia y economía. Sin embargo, también se puede alcanzar una actuación más eficiente cuando se utilizan los mecanismos de información adecuados que, con el fin de mejorar la eficacia de la Administración, establece la normativa.

2.4. Principio de eficacia y principio de legalidad

El principio de eficacia, se concretará de forma distinta según el sector de actividad administrativa que consideremos. Para una adecuada determinación de la eficacia, deben de identificarse categorías de actividades en función de la mayor facilidad para la introducción de técnicas de valoración por comparación³⁷. En esta línea, se ha distinguido entre Administraciones de carácter económico, prestacional y de intervención³⁸.

³⁵ Ello es posible porque *en nuestro ordenamiento constitucional no hay ningún sector de actividad respecto del cual no se pueda producir la atribución a los poderes públicos de la función de obtener unos determinados resultados* (ORTEGA ALVAREZ, L., “El reto dogmático del principio de eficacia”, *Revista de Administración Pública*, núm. 133, 1994, pág. 14).

³⁶ Artículo 31.2 CE. Asimismo, el artículo 26.1 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (BOE 284/2003, de 27 de noviembre) establece que la programación presupuestaria se regirá por el principio de eficiencia en la asignación de recursos. El artículo 69.1 de la misma norma, establece que los sujetos que integran el sector público estatal adecuaran su gestión económico financiera al cumplimiento de la eficiencia en la asignación y utilización de recursos públicos.

³⁷ Cfr. PAREJO ALONSO, L., *Eficacia y Administración*, INAP - BOE, Madrid 1995, pág. 131.

³⁸ Cfr. LEISNER, W., “Effizienz als Rechtsprinzip” (La Eficiencia como Principio Suficiente), Ed. J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), Colección *Recht und Staat in Geschichte und Gegenwart*, núms. 402–403, Tubinga, 1971 (Citado por PAREJO ALONSO, L., *Eficacia y Administración*, INAP - BOE, Madrid 1995, pág. 131. La traducción del título es nuestra).

Dentro de esta clasificación, la actividad de la Administración tributaria debe de ser encuadrada dentro de una actividad de intervención, ya que la misma persigue no la producción de bienes o servicios (como ocurre con las Administraciones de carácter económico o prestacional) sino la materialización del Derecho. En este tipo de organización, caracterizada por su actividad interventora, la primacía de los fines (la materialización del Derecho) hace que los medios deban disponerse y adecuarse en función de aquellos fines³⁹. En este ámbito, lo decisivo es, no el mayor aprovechamiento de los medios (eficiencia) sino el ejercicio de las potestades atribuidas a la Administración.

Actuación eficaz y actuación conforme a derecho pueden entrar, aunque solo de forma aparente, en contradicción en el caso concreto, el conflicto, no obstante, debe de resolverse siempre a favor de la actuación conforme a Derecho. Aun así, el deber de resolver conforme a Derecho no supone que no se pueda actuar, en el ámbito de la gestión organizativa, procurando que la acción administrativa pueda llevar a cabo eficazmente los objetivos globales de la política pública⁴⁰.

De la misma manera que la eficacia no puede suponer en ningún caso mengua alguna de los derechos del ciudadano ni afectar, en general, al principio de legalidad⁴¹, tampoco dicho principio debe de llevarse a extremos que hagan imposible que la

³⁹ ... *el principio de eficacia no puede implicar mengua de las garantías del administrado...* (STS de 8 de julio de 1995, FD 3º, párrafo 5º [RJ 1995\5802]).

⁴⁰ Cfr. PAREJO ALONSO, L., *Eficacia y Administración*, INAP - BOE, Madrid 1995, pág. 138.

⁴¹ ... *en el marco de un Estado de Derecho, que proclama como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad, la eficacia tiene que ser procurada con estricto respeto de esos valores superiores y de las Leyes que contribuyen a darles vida. El propio artículo 103.1 de la Constitución es expresivo en este punto al cerrar la enumeración que contiene de los principios a que ha de acomodarse la actuación de la Administración Pública con la rotunda afirmación de su "sometimiento pleno a la Ley y al Derecho"* (RAMÓN FERNÁNDEZ, T.R., "Los principios constitucionales del procedimiento administrativo", en ACOSTA SÁNCHEZ, J., [et al.], *Gobierno y Administración en la Constitución*, Vol. I, IEF, Madrid, 1988, págs. 111-112).

Administración actúe eficazmente⁴².

2.5. Información y eficacia

2.5.1. Información a los ciudadanos

La Administración tributaria, que tiene como fin último la obtención de ingresos suficientes para afrontar los gastos del Estado⁴³, no tan solo lleva directamente a cabo una serie de actividades administrativas dirigidas a alcanzar aquel fin sino que necesita también de la colaboración de los ciudadanos para que el mencionado fin se alcance de forma eficiente. Dichas actividades (administrativas y de colaboración) se materializan bien en un deber de informar a la Administración, bien en un deber, por parte de la propia Administración, de informar a los ciudadanos (o a otras Administraciones)⁴⁴ o, finalmente, en un deber de información entre ciudadanos

⁴² ... ni la eficacia puede nunca comprender exigencia de renuncia a conquista alguna del Estado de Derecho..., ni el sometimiento a la Ley y al Derecho puede llegar a comportar condicionamientos y requerimientos que hagan impracticable una actuación eficaz (Cfr. PAREJO ALONSO, L., *Eficacia y Administración*, INAP - BOE, Madrid 1995, pág. 109). ... las normas que regulan la exigencia formal de los tributos... han ignorado, en no pocas ocasiones, la existencia de una Constitución que reconoce derechos esenciales a los ciudadanos, y todo ello en aras de una eficiencia en el quehacer administrativo que, si bien es cierto que también tiene acogida en nuestra Carta Magna, en muchas ocasiones ni siquiera se ha alcanzado (TEJERIZO LÓPEZ, J.M., "Las funciones de los órganos de gestión tributaria: algunas consideraciones críticas", *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 3, 1997).

⁴³ La Administración, en su labor de aplicar el sistema tributario, no actúa en defensa de un interés propio, sino del general. Y éste no es otro que el conseguir la efectiva realización del deber de contribuir establecido en el artículo 31 CE (STS 19 de marzo de 2007, FD 3º, párrafo 9 [RJ 2007/4360]).

⁴⁴ La información a los ciudadanos además de resultar un factor decisivo para esa aplicación eficaz del sistema tributario, constituye una exigencia prima facie del principio constitucional de eficacia para el ámbito tributario. Y no solo de ese principio: no hay que olvidar que esta exigencia constitucional (eficacia), referida al ámbito de la gestión de los tributos, es un presupuesto sin el cual no es posible la consecución de los fines y principios constitucionales del sistema tributario (BARQUERO ESTEVAN, J.M., *La Información Administrativa a los Contribuyentes*, Aranzadi, Pamplona, 2002, pág. 40).

dirigido a la aplicación de los tributos⁴⁵. Este conjunto de flujos informativos, que llamamos comunicación tributaria constituyen un medio indispensable⁴⁶ para que aquel fin, la obtención de recursos, pueda ser plenamente alcanzado y suponen, por tanto, una condición de eficacia de la actividad administrativa.

La generalización del sistema de autoliquidaciones (con el consiguiente aumento de costes fiscales indirectos a los obligados tributarios) no hubiera sido efectiva si, simultáneamente, no se hubieran establecido unos mecanismos compensadores capaces de disminuir tanto aquellos costes como las necesidades de ejercitar potestades de control por parte de los órganos encargados de la aplicación de los tributos.

De los mecanismos que han contribuido de forma más notable a la eficacia del sistema tributario cabe destacar los mecanismos de información a los ciudadanos⁴⁷, entre cuyos efectos más sobresalientes, por lo que a la eficacia respecta, podemos

⁴⁵ Dicho deber constituye el efecto derivado de la aplicación técnicas de interposición destinadas a hacer más eficaz la aplicación de los tributos.

⁴⁶ Sin la participación y colaboración de los particulares la Administración debería de llevar a cabo tareas mucho más complejas y las más de las veces no conseguiría *...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* (PALAO TABOADA, C., “La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites”, *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a Cesar Albiñana García-Quintana*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, pág. 893).

⁴⁷ *... el rendimiento de una buena organización y regulación de la información al contribuyente, en todas sus vertientes, nace de concebir la misma como una tarea común, de la Administración y de los contribuyentes. Surge del convencimiento compartido de que su mejora y buen orden facilita, y mucho, la aplicación eficiente y justa del ordenamiento tributario;... la respuesta ágil y precisa a las dudas que se plantean disminuyen el volumen de expedientes conflictivos de forma notable, mejorando la eficacia de los sistemas de gestión* (ROZAS VALDÉS, J.A., “Información y asistencia al contribuyente”, en TORNOS MAS, J. y GALÁN GALÁN, A. [Coords.], *Comunicación Pública*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 313).

mencionar⁴⁸:

- Su contribución al cumplimiento espontáneo de los deberes tributarios al tiempo que se minimiza el cumplimiento defectuoso de los mismos⁴⁹.
- La reducción de la presión fiscal indirecta⁵⁰.
- La transmisión de una cierta idea de legitimidad del sistema tributario⁵¹.

2.5.2. Información a la Administración

Para una correcta aplicación de los tributos, la Administración tributaria debe de disponer de toda la información susceptible de resultar de interés para aquella aplicación⁵². Así, el régimen tributario debe de proporcionar a la Administración los instrumentos legales necesarios para poder recabar, por si misma o mediante la

⁴⁸ Cfr. ROZAS VALDÉS, J.A., “Información y asistencia al contribuyente”, en TORNOS MAS, J. y GALÁN GALÁN, A. [Coords.], *Comunicación Pública*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 315

⁴⁹ *El cumplimiento voluntario del contribuyente constituye el gran auxilio para administrar un sistema moderno de tributos. Ello le permite a la administración programar y ejecutar la revisión y posterior aprobación, tácita o expresa, de la determinación del tributo realizada por el contribuyente, mediante planes selectivos de fiscalización* (RAPPORT, M., *Asistencia al contribuyente*, 1970, [documento electrónico], http://www.ciat.org/biblioteca/opac_css/index.php?lvl=categ_see&id=18&PHPSESSID=1fca0a0d3203a7f4f0773b8a89ff1543# [Consulta 27.01.14], pág. 299).

⁵⁰ Cfr. DIAZ YUBERO, F., *Aspectos más destacados de las Administraciones Tributarias Avanzadas*, en Documentos del IEF, 14/03, pág. 28.

⁵¹ *Si no ayudamos a los contribuyentes que están tratando de cumplir, últimamente, destruiremos la confianza y respeto que sienten los contribuyentes por nuestro sistema de cumplimiento voluntario* (ADER, J., “Asistencia e información al contribuyente”, 1987, [documento electrónico], http://www.ciat.org/biblioteca/opac_css/index.php?lvl=notice_display&id=2422&seule=1&PHPSESSID=1fca0a0d3203a7f4f0773b8a89ff1543# [Consulta 27.01.14], pág. 323).

⁵² *La eficacia en la aplicación del tributo y su adecuación a los índices de capacidad contributiva de los sujetos pasivos precisa de una exacta información por parte de los órganos de la Inspección, así como de la ordenación jurídica de los medios y actuaciones oportunas para alcanzar el objetivo previsto* (ESEVERRI MARTÍNEZ, E., “Las actuaciones inspectoras”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 200, 1989, pág. 352).

colaboración de los ciudadanos, aquella información.

Como ya hemos dicho *ut supra*, en muchos casos, la Administración podría obtener por sí misma la información necesaria, pero los costes derivados de dicha obtención no estarían justificados, especialmente cuando existe la alternativa de la colaboración. Otra cuestión es, naturalmente, el uso abusivo, innecesario o en cualquier caso indebido, que la misma pueda hacer de dicha colaboración.

El deber de suministrar información a la Administración⁵³, o el deber de atender los requerimientos que la Administración formule, constituyen un claro ejemplo de materialización del principio de eficacia en la aplicación de los tributos⁵⁴.

Dicho deber, que se establece con carácter general en el artículo 39.1 LRJAPAC, obliga a los ciudadanos, siempre que así lo establezca una ley, a facilitar a la Administración informes, inspecciones y otros actos de investigación⁵⁵.

⁵³ La información por suministro *ha pasado en pocos años de ser una forma de obtención de información secundaria,... a ser la fuente principal de obtención de la misma por lógicas razones de eficacia administrativa y agilidad en la gestión, de tal forma que en la actualidad, más del 80 por 100 de los datos que afluyen a la Administración llegan por dicha vía* (LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Los deberes de información tributaria de terceros*, Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 104).

⁵⁴ Aunque formuladas en relación con los deberes de información de las entidades financieras resultan de interés las siguientes palabras: *En nuestros días... se hace evidente que las obligaciones informativas de las entidades financieras son un requisito imprescindible para implementar el modelo que sustenta el Sistema Fiscal. La reciente crisis financiera ha puesto de relieve además que ésta es una condición de eficacia de todo el modelo económico* (GARCÍA-MONCÓ MARTÍNEZ, A., “Las obligaciones de información en la ley General Tributaria y su desarrollo en el Reglamento de gestión e inspección. En particular, las de entidades bancarias, crediticias y de mediación financiera”, en BÁEZ MORENO A. y JIMÉNEZ-VALLADOLID, D.[Coords.], *Tratado sobre la Ley General Tributaria, Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo, Tomo II*, Aranzadi, Cizur Minor, 2010, pág. 114)

⁵⁵ También las otras Administraciones deben de colaborar, en virtud del principio de eficacia, con la Administración tributaria: *Las Administraciones también deben comunicarse entre sí en aras de una mayor eficacia. El principio de colaboración, consagrado en la actualidad en el art. 4.c) de la Ley 4/1999... es una clara muestra de esta forma de comunicación pública* (TORNOS MAS, J., “Presentación”, en TORNOS MAS, J. y GALÁN GALÁN, A. [Coords.], *Comunicación Pública*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 11).

En el ámbito tributario, el artículo 93.1 LGT establece el deber de proporcionar a la Administración toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria⁵⁶, bien que se deduzcan del cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o bien de sus relaciones con terceros.

2.5.3. Información entre particulares.

La información tributaria entre particulares es uno de los efectos de la técnica de interposición de determinados sujetos entre la Administración tributaria y los ciudadanos con el fin de disminuir el volumen de relaciones tributarias que esta entabla como consecuencia del ejercicio de su función de aplicación de los tributos.

De esta manera se simplifica enormemente la gestión de los tributos, puesto que tanto el volumen de documentación que se genera como el personal necesario para gestionarla se reducen de forma considerable, haciendo que la actuación administrativa sea más eficiente al tener que dedicar menos recursos al mismo tiempo que se garantiza el mantenimiento del principio de generalidad en el deber de contribuir⁵⁷.

⁵⁶ *Sólo es concebible y permitido imponer estos deberes respecto de datos con trascendencia tributaria, precisamente porque es su utilidad y eficacia respecto a la correcta aplicación de las normas tributarias lo que justifica el establecimiento de estas prestaciones personales coactivas públicas* (MARTÍN DELGADO, J.M., “Prologo”, en HURTADO GONZALEZ, J.F., *El deber de colaborar con la Administración tributaria facilitando información sobre terceros*, Lex Nova, Valladolid, 2001, pág. 19).

⁵⁷ *... con el fin primordial de facilitar y asegurar el cumplimiento del tributo, nuestro ordenamiento jurídico ha conocido y conoce diversas técnicas que, en general, interponen entre la Hacienda Pública y las personas a las que la Ley quiere gravar de modo expreso con el tributo a un tercer sujeto a quien obliga a ingresar las cantidades que él puede o debe cobrar de estas personas, generalmente un grupo de personas numeroso que tienen con el sujeto interpuesto una determinada relación. De este modo el número de personas a quienes la Hacienda ha de dirigirse para cobrar el tributo se reduce de forma muy acusada. Si a esto unimos que los sujetos interpuestos son, en general, mucho más fácilmente identificables y son, también, en términos económicos, más significativos, entenderemos con facilidad que las técnicas de interposición no solo facilitan la gestión del tributo, sino que también aseguran su cobro, es decir, su efectiva aplicación* (FERREIRO LAPATZA, J.J., *Derecho Tributario: Parte General*, Marcial Pons, 2004, págs. 73–74).

2.6. La eficacia, fundamento de la comunicación tributaria

Hemos visto hasta aquí, que cuando la Administración informa a los ciudadanos, contribuye a hacer más eficaz la aplicación de los tributos, en la medida en que facilita la gestión de los mismos induciendo una disminución de errores y un mayor cumplimiento de los deberes tributarios. Por otro lado, la información a la Administración tributaria por parte de los ciudadanos o de otras Administraciones supone que aquella se evite llevar a cabo costosos y dilatados procedimientos, que en buena parte de los casos ni tan solo resultarían posibles, redundando también en una actuación más eficaz por su parte. Finalmente hemos visto que, mediante las técnicas de interposición se derivan flujos de información entre los particulares que suponen, como las mismas técnicas, un aprovechamiento más eficaz de los recursos de la Administración. En todos estos casos, la eficacia es el denominador común que justifica, desde el punto de vista de la Administración y, en concreto de la aplicación de los tributos, la existencia de aquellos flujos.

El principio de eficacia constituye pues el fundamento común al conjunto de flujos mencionados y, por lo tanto, podemos afirmar que tal principio constituye el fundamento de la comunicación tributaria. No obstante, además, cada uno de dichos flujos tiene fundamentos específicos, que, a modo de avance citamos a continuación.

Así, la información de la Administración a los ciudadanos pretende garantizar la seguridad jurídica de estos; el deber de informar a la Administración se funda, al igual que los deberes de información entre ciudadanos, en el deber general de contribuir que todos tienen en virtud de lo establecido en el artículo 31.1 de la Constitución^{58 59}; el intercambio de información entre Administraciones halla su

⁵⁸ “...el deber de colaborar deriva directamente del deber general de contribuir, de forma que los principios enunciados en el artículo 31.1 CE constituirían el fundamento constitucional de la actuación de la Administración tributaria, y por ende, del deber de colaborar (SARRÓ RIU, J., *El derecho a no inculparse del contribuyente*, Bosch Editor, Barcelona, 2009, pág. 31). También se

fundamento en el deber general de colaboración interadministrativa, *un deber que no precisa justificarse en preceptos concretos ya que se encuentra implícito en la propia esencia de la forma de organización territorial del Estado*⁶⁰ y que supone, en particular, un deber de mutuo y recíproco auxilio, concretado en la exigencia de suministro de la información precisa para el ejercicio de las competencias atribuidas⁶¹. En el ámbito tributario, sin embargo, dicho deber sí que se justifica en un precepto concreto, el artículo 93.1 LGT, que impone el deber de proporcionar, por parte de personas públicas o privadas, a la Administración tributaria, toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria.

3. Fundamentos de los distintos flujos de información

Como se ha dicho, con independencia de haber hallado una categoría común susceptible de fundamentar, de forma unitaria, los distintos flujos de información tributaria, el principio de eficacia, cada uno de los flujos que integran dicha comunicación es susceptible de tener unos fundamentos propios que, por su especialización, han de definir, de forma más precisa, el contenido conceptual que sirve de base a cada uno de ellos.

3.1. Fundamento de la información a la Administración

fundamenta, como veremos más adelante en la posibilidad que el artículo 31.3 CE otorga al poder legislativo de establecer prestaciones personales de carácter público.

⁵⁹ Aunque, en un sentido estricto, el deber de colaborar se refiere a la colaboración en relación con información relativa a terceros y entonces el fundamento, más que en el deber de contribuir, se basa en la potestad del legislativo de exigir prestaciones personales de carácter público, previsto en el artículo 31.3 CE.

⁶⁰ STC 18/1982, de 4 de mayo, FJ 14, párrafo 3º (RTC 1982\18).

⁶¹ Cfr. STC 76/1983, de 5 de agosto, FJ 11 (RTC 1983\76).

3.1.1. Fundamento constitucional⁶²

a) El deber de contribuir

El deber de informar a la Administración tributaria constituye una especie del deber más general de colaborar⁶³ con la Administración tributaria, que se ha fundamentado por una parte de la doctrina⁶⁴ en el deber general de contribuir⁶⁵ a los gastos públicos, consagrado en el artículo 31.1 CE⁶⁶.

⁶² *El fundamento constitucional de la potestad que analizamos resulta relevante cuando el ejercicio de esta limite el pleno desarrollo de otros valores protegidos por nuestra norma suprema (pensemos, por ejemplo, en el derecho a la intimidad o en el secreto de las comunicaciones). En estos casos será precisa una interpretación que armonice los diversos bienes en litigio respetando en todo caso su contenido esencial* (HERRERA MOLINA, PM., *La potestad de información tributaria sobre terceros*, La Ley, Las Rozas, 1993, pág. 70).

⁶³ *...existe un deber genérico de colaboración, dentro del que habría que encuadrar el deber de facilitar información a la Administración tributaria como una manifestación concreta del mismo* (HURTADO GONZALEZ, J.F., *El deber de colaborar con la Administración tributaria facilitando información sobre terceros*, Lex Nova, Valladolid, 2001, pág. 40).

⁶⁴ En relación a los deberes de información... *no es posible incluirlos en el concepto de prestación personal a que alude el artículo 31.3 CE que supone una actividad directa de los particulares...* (PALAO TABOADA, C., “La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites”, *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a Cesar Albiñana García-Quintana*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, pág. 894). Asimismo, se ha considerado dudoso que, pese a la expresión “prestaciones personales”, los deberes de información puedan acogerse a la reserva de ley a que se refiere el artículo 31.3 CE... *que más bien encuentra su encaje natural en el principio de legalidad administrativa (art. 9.3 CE)* (RODRIGUEZ BEREIJO, A., “El sistema tributario de la Constitución (los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)”, en *Revista Española De Derecho Constitucional*, núm. 36, 1992, pág. 28).

⁶⁵ Los deberes constitucionales, aquellos positivamente recogidos en la Constitución, a diferencia de los derechos constitucionales, no tienen eficacia normativa directa, motivo por el cual necesitan ser concretados por una ley (Cfr. VARELA DÍAZ, S., “La idea del deber constitucional”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 4, 1982, págs. 84 y ss). Por este motivo, el destinatario inmediato de los deberes constitucionales es el legislador. De esta manera, del deber constitucional no deriva ninguna obligación directa para el ciudadano susceptible de forzar coactivamente su cumplimiento (Cfr. RUBIO LLORENTE, F., “Los deberes constitucionales”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 4, 1982, págs. 14–15).

⁶⁶ *Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad, que en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.*

Las actuaciones de la Administración y de los obligados tributarios derivadas del deber de contribuir, aunque dirigidas a un mismo fin, tienen distinto contenido. Para los obligados implica la colaboración en la aplicación de los tributos, para la Administración el deber de articular los medios necesarios para verificar el efectivo cumplimiento por parte de todos del deber de contribuir⁶⁷.

La jurisprudencia ha destacado la vinculación del deber de colaborar con la Administración tributaria con el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos⁶⁸, contribución que no se realiza únicamente en base a prestaciones de carácter dinerario sino mediante la ordenación de conductas⁶⁹, por parte del legislador⁷⁰, tendentes a imponer, a los ciudadanos o entidades, concretas formas de

⁶⁷ Cfr. ALONSO GONZÁLEZ, L.M., *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales- Marcial Pons, Madrid, 1993, págs 262.

⁶⁸ En relación al derecho de la Administración de requerir información tributaria sobre terceros (o, lo que es lo mismo, del deber de los mismos de suministrar información a la Administración), ha señalado el Tribunal Constitucional: *...este derecho tiene un firme apoyo constitucional en el art. 31.1 de la norma fundamental...Con el fin de evitar una distribución injusta de la carga fiscal se hace necesaria la imposición del deber jurídico de colaborar con la Administración en este aspecto fundamental del bien público, deber que recae no sólo sobre los contribuyentes directamente afectados, sino que también puede extenderse,... a quienes puedan presentar una ayuda relevante en esa tarea de alcanzar la equidad fiscal, como son los bancos y demás entidades de crédito* (STC 110/1984, de 26 de noviembre, FJ 3º, párrafos 2º y 3º [RTC 1984\110]).

⁶⁹ *...el artículo 31.1 CE en ningún momento está señalando que esta forma de contribuir al gasto se reduzca al rudimentario esquema de que los ciudadanos paguen sus impuestos... el deber de contribuir vendría a conectar con el conjunto de prestaciones, tanto de orden material como formal, que delimitan a los distintos sujetos tributarios fundamentando, en consecuencia, las llamadas posiciones pasivas o deudoras frente al tributo y la de aquellas otras que se establecen para ordenar con mayor eficacia su gestión, pero que no se concretan en deberes de prestación pecuniaria* (ESEVERRI MARTINEZ, E., “Las posiciones subjetivas derivadas de la aplicación del tributo”, *Estudios de Derecho y Hacienda, Homenaje a CÉSAR ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA*, Ministerio de Economía y Hacienda, Volumen II, Madrid, 1987, pág. 862).

⁷⁰ *...no se contribuye sólo con las prestaciones pecuniarias sino también con la realización de los diversos deberes de colaboración impuestos por el legislador* (GUIO MONTERO, F., *El contribuyente frente a la Inspección de Hacienda*, Lex Nova, Valladolid, 1996, pág. 357).

colaboración con la Administración⁷¹.

El deber de informar a la Administración tributaria encontraría pues su fundamento en el deber de contribuir⁷² que, en virtud del principio de generalidad, todos tienen, al sostenimiento de los gastos públicos, contribución que puede adoptar diferentes formas además de la pecuniaria⁷³. Dicho deber de contribuir, se configura como un principio constitucional que, a su vez, constituye la concreción de un valor⁷⁴, el de

⁷¹ *Esta recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria.* (STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 3º, párrafo 1º [RTC 1990\76]). En el tercer fundamento jurídico de esta sentencia el Tribunal Constitucional llegó a decir: *Para los ciudadanos este deber constitucional (el de contribuir) implica, más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico...una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria...cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales.* Este fundamento ha sido ampliamente criticado por la doctrina ya que, entre otras consideraciones, no existe un solo precepto constitucional en que racionalmente quepa fundar derogación o minoración alguna de derechos o garantías individuales, sólo porque el poder público ante el que hayan de ejercitarse sea la Administración tributaria (SANCHEZ SERRANO, L., “Los españoles, ¿súbditos fiscales? (II)”, *Impuestos I*, 1992, pág. 239).

⁷² *El fundamento de la potestad de información sobre terceros podía encontrarse no tanto en el deber de contribuir como en los poderes de que está dotada la Hacienda Pública para garantizar el cumplimiento de ese deber* (HERRERA MOLINA, PM., *La potestad de información tributaria sobre terceros*, La Ley, Las Rozas, 1993, pág. 75, citando una intervención de FERNANDEZ JUNQUERA).

⁷³ *... al gasto se contribuye no solamente realizando prestaciones dinerarias de carácter público, sino además, mediante la ordenación de las conductas ciudadanos conforme a las exigencias del ordenamiento tributario y que no deben ser otras que aquellas que permitan la más eficaz aplicación de los tributos. ...el ciudadano también contribuye... declarando, por ejemplo, que ha realizado ciertos hechos imponible...; informando con carácter general a la Inspección tributaria..., atendiendo los requerimientos..., llevando adecuadamente en sus registros pertinentes aquellos datos que tengan transcendencia tributaria...* (ESEVERRI MARTINEZ, E., “Las posiciones subjetivas derivadas de la aplicación del tributo”, *Estudios de Derecho y Hacienda, Homenaje a CÉSAR ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA*, Ministerio de Economía y Hacienda, Volumen II, Madrid, 1987, pág. 862).

⁷⁴ En la medida en que los principios constituyen una concreción de los valores, el principio de solidaridad puede ser calificado de valor o de principio, según el ámbito de abstracción en que nos movamos. La Constitución contiene un conjunto de principios generales que suponen una concreción de los valores en que la misma se fundamenta (Cfr. PIERANDREI, F., *Studi di Diritto Costituzionale, in memoria di Luigi Rossi*, Giuffrè, Milán, 1952, págs. 493 y 496). Los mismos valores han sido considerados normas y, como tales, formarían parte del ordenamiento jurídico:... Pérez Luño, *Peces Barba, García de Enterría y Parejo Alfonso, ... sostiene[n] sin ambages que los valores superiores,*

solidaridad⁷⁵.

La prestación de dar y la prestación de hacer, aparecen aquí como indisolubles y ambas parecerían vinculadas a la capacidad económica⁷⁶, encontrándonos, en este caso en que el deber de informar se fundamentaría en el deber de contribuir del artículo 31.1 CE⁷⁷. Sin embargo, este argumento no es pacífico y otros sectores de la

aun excediendo su perspectiva normativa, por el hecho de figurar positivados y contenidos en normas que forman parte del ordenamiento jurídico español, están dotados de una "enérgica pretensión de validez" y son como tales normas inmediatamente aplicables, si bien al no estar desarrolladas en su formulación, los distintos operadores jurídicos (legislador ordinario, jueces y otros) deben concretar su efectividad práctica a la vista, eso sí, de su importante desenvolvimiento constitucional (ABELLÁN-GARCIA, A.M., "En Torno a la comparación y diferencia entre valores, principios y normas constitucionales", Revista Vasca de Administración Pública, núm. 48, 1997, pág. 7). La distinción entre principios y valores se basa en el grado de concreción, de manera que los valores constituirían un grado mínimo de concreción y los principios un grado superior de concreción que el que tienen los valores, ... *Entre nosotros, PÉREZ LUÑO acoge la distinción tripartita de valores, principios y normas, diferenciados por su menor o mayor concreción, de tal manera que los principios serían normas de segundo grado respecto de las propias normas, y los valores, a su vez, serían normas de segundo grado respecto de los principios y de tercer grado respecto de las normas* (ARAGON, M., "La eficacia jurídica del principio democrático", Revista Española de Derecho Constitucional, núm. 24, 1988, pág. 20).

⁷⁵ *La solidaridad de todos a la hora de levantar las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica y dentro de un sistema tributario justo, aparece proclamada en el art. 31 de la Constitución* (STC 50/1995, de 23 de febrero, FJ 6º, párrafo 2º [RTC 50/1995]). Así, en última instancia, la solidaridad constituye el fundamento constitucional del deber de colaborar con la Administración tributaria (Cfr. LA ROSA, S., *L'Amministrazione Finanziaria*, Giapichelli Editore, Torino, 1995, pág. 77). ...*el deber de contribuir...es un deber fundado en la solidaridad como valor de especialísima protección...* (ESCRIBANO F., *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*, Civitas, Madrid, 1988, págs. 326 y 327).

⁷⁶ Resulta sin embargo más preciso hablar, a los efectos que nos interesan, de capacidad contributiva. *La causa primera o remota del tributo está constituida por las ventajas que los ciudadanos obtienen por los servicios que el Estado presta, mientras que la causa última e inmediata radica en la capacidad contributiva de los obligados a satisfacer los tributos* (TEJERIZO LÓPEZ, M., "La causa de los Tributos", *Hacienda Pública Española*, Instituto de Estudios Fiscales, núm. 64, Madrid, 1980, pág. 205).

⁷⁷ Frente a la tesis de que los deberes de colaboración constituyen una manifestación del deber de contribuir del artículo 31.1 CE, se ha sostenido que ello solo es así *en relación con las obligaciones formales del mismo contribuyente que se concretan en prestaciones de hacer. Es evidente que el pago de un tributo requiere, en la mayor parte de los supuestos, de prestaciones de hacer... Pero son siempre prestaciones que se circunscriben al propio contribuyente y no a terceros. Es en relación con estos con los que cabe hablar de colaboración...* (CALVO ORTEGA, R., *Las actividades de*

doctrina fundamentan los deberes de información del propio contribuyente a partir de su naturaleza de prestación personal de carácter público del artículo 31.3 CE, junto con los deberes de información sobre terceros⁷⁸.

El Tribunal Constitucional se ha planteado en qué medida la Administración puede exigir los datos relativos a la situación económica de un contribuyente. En este sentido, ha señalado que el derecho de la Administración a requerir aquellos datos tiene un firme apoyo constitucional en el artículo 31.1 CE, que establece el deber de todos de contribuir⁷⁹ al sostenimiento de los gastos públicos⁸⁰. Pero no solo ha sido este el fundamento en que se ha basado el Tribunal para fundamentar el derecho de la Administración, y al mismo tiempo el deber de los ciudadanos, de suministrar datos sobre la situación económica de terceros. La posibilidad de exigir datos se ha amparado también en la simple existencia del sistema tributario y de la actividad

colaboración de los privados con la Administración tributaria: en torno a un nuevo ordenamiento, Dykinson, Madrid, 2006, págs. 68–69).

⁷⁸ *...la propia obligación de aportar declaraciones–liquidaciones tributarias está amparada por el artículo 31.3 CE como prestación personal a favor de la Administración de la Hacienda Pública (ALBIÑANA GARCIA–QUINTANA, C., Comentarios a la Constitución Española de 1978, III, Edersa, Madrid, 1996, págs 445–446). El deber de autoliquidar (declaración–liquidación) queda comprendido claramente en la reserva legal establecida en el art. 10,k), de la LGT por lo que su establecimiento y regulación por disposiciones reglamentarias precisa de la oportuna autorización legislativa (SÁNCHEZ SERRANO, L., La declaración tributaria, IEF, Madrid, 1977, pág. 64, nota 28).*

⁷⁹ *...no se contribuye solo con el hecho de llevar a cabo una prestación pecuniaria ante el ente público, sino que dicha obligación alberga, además un sentido más profundo, a través del cual, el administrado – contribuyente colabora de manera directa con los órganos de la Administración... (ESEVERRI MARTINEZ, E., Las actuaciones tributarias reclamables en vía económico–administrativa, Cuadernos Civitas, Madrid, 1983, págs 35–36)*

⁸⁰ *En relación al deber de declarar las operaciones con terceras personas, el Tribunal Supremo ha señalado que este deber, trae causa y tiene su fundamento próximo en el orden constitucional y más concretamente en el artículo 31.1, al objeto de conseguir una equitativa distribución de las cargas fiscales y que no pueden considerarse intromisiones ilegítimas las actuaciones autorizadas por las leyes en concordancia con la CE...toda vez que el artículo 111 LGT...establece la genérica obligación de que "toda persona...", norma que habilita, con rango suficiente... (STS de 23 de octubre de 1987, FD 3º [ROJ: STS 6654/1987]).*

inspectora y comprobadora⁸¹, ya que dichos datos resultan imprescindibles para la efectividad de dicho sistema y de dicha actividad. Efectividad que no se basa únicamente en la obtención de los recursos materiales para hacer frente a los gastos públicos sino en evitar que, como consecuencia de la aplicación de aquel sistema, se produzca una distribución injusta de la carga fiscal⁸².

Sin embargo, las facultades de la Administración en materia fiscal, no son ilimitadas, el fundamento jurídico del deber de informar a la Administración, es decir, el deber de todos de contribuir, ha de ser compatible con los distintos intereses jurídicos que con el mismo pueden concurrir⁸³. En definitiva, el deber de contribuir debe de ponderarse junto con los principios y derechos reconocidos por la Constitución⁸⁴.

Dicho deber de contribuir debe de formularse de acuerdo con la capacidad económica de los obligados⁸⁵, a través de un sistema tributario que debe de inspirarse

⁸¹ ... *el deber genérico de colaboración... ha de verse como un prius necesario, o si se quiere, como un deber instrumental que posibilite la actividad de investigación e inspección tributaria* (ATC 642/1986, de 23 de julio, FD 3º, párrafo 6º [RTC 1986\642 AUTO]).

⁸² Cfr. STC 110/1984, de 26 de noviembre, FJ 3º, párrafo 3º (RTC 1984\110).

⁸³ Así, el artículo 18.1 CE efectivamente, garantiza el derecho a la intimidad personal y familiar. Sin embargo, dicho derecho, como señala del mismo Tribunal Constitucional (STC 110/1984) hay que interpretarlo (así lo exige el artículo 10.3 CE) de acuerdo con el artículo 17.1 del Pacto de Derechos Civiles y Políticos, que prohíbe las injerencias en la intimidad que resulten "arbitrarias o ilegales". En este sentido el artículo 8.1 de la Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, de protección civil del derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen, ha establecido que no se considerarán con carácter general intromisiones ilegítimas las actuaciones autorizadas o acordadas por la autoridad competente de acuerdo con la Ley.

⁸⁴ En este sentido se ha señalado que *para que se produzca una adecuación entre los medios utilizados y la finalidad perseguida, se precisa de un esfuerzo de acomodación de dichos instrumentos a los derechos y valores reconocidos en nuestro ordenamiento constitucional* (LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Los deberes de información tributaria de terceros*, Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 90).

⁸⁵ *El criterio de la capacidad económica servirá para medir o determinar la capacidad individual para el pago de los tributos; el deber de contribuir vendría a conectar con el conjunto de prestaciones, tanto de orden material como formal que delimitan a los distintos sujetos tributarios fundamentando en consecuencia, la existencia de las llamadas posiciones pasivas o deudoras frente al tributo y la de aquellas otras que se establecen para ordenar con mayor eficacia su gestión pero*

en los principios de justicia, igualdad y progresividad. La realización efectiva de dichos principios requiere necesariamente la colaboración de aquellos obligados, una de cuyas manifestaciones es el deber de informar a la Administración tributaria.

Sin embargo, el deber de contribuir está vinculado a la capacidad económica, capacidad que, en principio, resulta irrelevante en la fijación del ámbito subjetivo de quienes están vinculados al deber de informar a la Administración tributaria cuando dicha información se refiere a terceros.

Ciertamente, cuando la información se refiere a la propia de quien debe de informar, entra en juego la capacidad económica en la medida en que dicha información ha de servir, precisamente, para materializar una eventual prestación de dar del mismo obligado a informar.

La prestación de dar y la prestación de hacer, aparecen aquí como indisolubles y ambas parecerían vinculadas a la capacidad económica, encontrándonos, en este caso en que el deber de informar se fundamentaría en el deber de contribuir del artículo 31.1 CE.

Sin embargo, cuando la información se requiere a un tercero, el fundamento habría que buscarlo más allá del deber de contribuir, vinculado a la capacidad económica. Dicho fundamento podría encontrarse (por vía de elevación) en el valor (o principio, según el grado de abstracción) solidaridad o bien (por vía de concreción), en la facultad que la Constitución otorga al Legislativo para establecer prestaciones personales de carácter público.

b) El valor de solidaridad

que no se concretan en deberes de prestación pecuniaria (Cfr. ESEVERRI MARTINEZ, E., “Las posiciones subjetivas derivadas de la aplicación del tributo”, *Estudios de Derecho y Hacienda, Homenaje a CÉSAR ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA*, Ministerio de Economía y Hacienda, Volumen II, Madrid, 1987, pág. 863).

Hemos dicho *ut supra*, que el deber de contribuir, se configura como un principio constitucional que, a su vez, constituye la concreción de un valor, el de solidaridad.

Dado que el principio constitucional que es el deber de contribuir no parece ajustarse como fundamento del deber de informar sobre terceros a la Administración tributaria y siendo, como hemos dicho, que dicho principio es una concreción del valor solidaridad, podemos plantearnos si en dicho valor podemos hallar el fundamento buscado.

El valor constitucional de solidaridad, como ocurre en general con los valores, presenta tal elevado grado de abstracción que requiere ser accionado a través de sus manifestaciones específicas⁸⁶ susceptibles de vincular directamente al legislador⁸⁷.

Precisamente por dicha abstracción, no parece que el valor solidaridad haya de servir para legitimar el deber de informar sobre terceros a la Administración tributaria. De lo contrario, la utilización de tal tipo de conceptos serviría de expediente a la Administración para intervenir en los más variados aspectos del ámbito privado.

c) Prestación personal de carácter público

Una parte de la doctrina considera que los deberes de información no se fundamentan en el deber de contribuir sino que constituyen una manifestación de las llamadas prestaciones personales de carácter público previstas en el artículo 31.3 CE⁸⁸. De

⁸⁶ Así: el principio de capacidad económica, los principios de igualdad y progresividad, la facultad de establecer prestaciones personales o patrimoniales (Cfr. CALVO ORTEGA, R., *Las actividades de colaboración de los privados con la Administración tributaria: en torno a un nuevo ordenamiento*, Dykinson, Madrid, 2006, pág. 70).

⁸⁷ *...el valor solidaridad...por su abstracción constituye más un objetivo que un mecanismo de actuación concreta* (CALVO ORTEGA, R., *Las actividades de colaboración de los Privados con la Administración tributaria: en torno a un nuevo ordenamiento*, Dykinson, Madrid, 2006, pág. 70).

⁸⁸ *...la progresiva ampliación de las situaciones jurídicas subjetivas de los ciudadanos supone una clara superación del primitivo deber de contribuir previsto en nuestra Carta Magna* (HURTADO GONZALEZ, J.F., *El deber de colaborar con la Administración tributaria facilitando información*

esta manera las obligaciones formales de colaboración tendrían su fundamento en la facultad que la Constitución atribuye al legislativo de establecer prestaciones personales de carácter público por Ley⁸⁹. También la jurisprudencia se ha manifestado, puntualmente, en este sentido⁹⁰.

Se ha considerado sin embargo, por otro sector doctrinal, que no es posible incluir la prestación consistente en informar a la Administración en dentro del concepto de prestación personal prevista en el artículo 31.3 CE, ya que la misma exigiría una actividad directa de los particulares⁹¹.

En este sentido, las situaciones subjetivas de colaboración⁹² se caracterizan por exigir un comportamiento personal, tener carácter público, ser exigidas

sobre terceros, Lex Nova, Valladolid, 2001, pág. 45). ...los deberes de comunicar datos, junto con el deber de declarar, forman parte de 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 que se refiere el artículo 31.3 CE (SANCHEZ SERRANO, L., “Comentario al artículo 111 LGT”, en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras. La Ley General Tributaria II*, Edersa, Madrid, 1983, pág. 195). ...los deberes de información tributaria de terceros originan auténticas prestaciones personales de carácter público de las señaladas en el artículo 31.3 de la Constitución española... (LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Los deberes de información tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales – Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, Paracuellos del Jarama [Madrid], 1992, pág. 212).

⁸⁹ Las obligaciones formales de colaboración, la de facilitar información..., tienen su fundamento en el poder que la Constitución atribuye al Legislativo de establecer prestaciones personales de carácter público por ley (CALVO ORTEGA, R., *Las actividades de colaboración de los privados con la Administración tributaria: en torno a un nuevo ordenamiento*, Dykinson, Madrid, 2006, pág. 51).

⁹⁰ La obligación de proporcionar a la Administración tributaria datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, constituye una manifestación de los llamados doctrinalmente «deberes de colaboración» -«Mitwirkungspflichten», en la doctrina alemana- encuadrables en la categoría más amplia de los deberes de prestación a que implícitamente se refiere el art. 31.3 de la Constitución Española (SAN de 8 de marzo de 1994, FD 1º, párrafo 1º [JT 1994\205]).

⁹¹ Cfr. PALAO TABOADA, C., “La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites”, *Estudios de Derecho y Hacienda. Libro homenaje a Albiñana García-Quintana*, vol. II. Ministerio de Economía y Hacienda, 1987, pág. 900.

⁹² Entre las que destacan, además del deber de informar sobre terceros, la sustitución, la retención, la repercusión obligatoria y la representación de no residentes.

coactivamente y dirigirse a sujetos no contribuyentes (en la repercusión quien contribuye es el repercutido), es decir, las notas características de las prestaciones personales de carácter público⁹³.

De esta manera, el deber de informar de los contribuyentes, se fundamentaría en el deber de contribuir y el deber de informar de los colaboradores se fundamentaría en la facultad que la Constitución atribuye al Legislativo de establecer prestaciones personales de carácter público por Ley⁹⁴.

De igual manera que la obligación de dar una suma dineraria se fundamenta en el deber de contribuir, también las obligaciones formales del contribuyente obligado a dar aquella suma dineraria, concretadas en prestaciones de hacer, se fundamentan en el deber de contribuir, puesto que toda entrega de dinero a título de tributo exige este tipo de prestaciones de hacer⁹⁵. En este caso, hablaremos de contribuyentes⁹⁶, sin embargo, cuando las prestaciones de hacer no deriven de la propia actividad sino que vienen referidas a terceros, entonces, no hablaremos de contribuyentes, sino de colaboradores. Así, las actividades de información relativa al propio contribuyente se fundamentan en el deber de contribuir y aquellas actividades de información relativas a terceros se fundamentan en la facultad del legislativo de establecer prestaciones

⁹³ Cfr. CALVO ORTEGA, R., *Las actividades de colaboración de los privados con la Administración tributaria: en torno a un nuevo ordenamiento*, Dykinson, Madrid, pág. 61.

⁹⁴ ... la sujeción a reserva sigue dos líneas distintas. Para el contribuyente la prestación patrimonial; y para el colaborador, la prestación personal (CALVO ORTEGA, R., *Las actividades de colaboración de los privados con la Administración tributaria: en torno a un nuevo ordenamiento*, Dykinson, Madrid, pág. 62).

⁹⁵ Autoliquidaciones, llevanza de libros de registros fiscales, información a la Administración sobre la propia situación tributaria... etc.

⁹⁶ *El deber de contribuir vinculado imperativamente por la Constitución a la capacidad económica se refiere únicamente a un tipo de obligado tributario: el contribuyente. Éste es, únicamente, el sujeto en relación con el cual la capacidad económica tiene sentido como razón determinante de su contribución* (CALVO ORTEGA, R., *Las actividades de colaboración de los privados con la Administración tributaria: en torno a un nuevo ordenamiento*, Dykinson, Madrid, pág. 70).

personales de carácter público.

Debe de observarse que el deber de contribuir está vinculado, en virtud del artículo 31.1 CE a la capacidad económica, capacidad solo predicable del contribuyente, no de quien debe de informar sobre terceros. La contribución de los colaboradores, no se hace de acuerdo con su capacidad económica, con independencia de que las exigencias de colaboración deben de ser proporcionadas a las posibilidades del colaborador. Los colaboradores deben de realizar las actividades de colaboración que exige la ley en virtud de la habilitación constitucional del artículo 31.3 CE.

d) Otros fundamentos constitucionales

Se ha basado también la potestad de la Administración para requerir información sobre terceros en la justicia tributaria, en base a la jurisprudencia constitucional (STC 110/1984, de 26 de noviembre, FJ 3º, párrafos 2º y 3º [RTC 1984\110]), así como en los poderes de la Hacienda Pública para garantizar el cumplimiento del deber de contribuir, en el principio de coordinación administrativa⁹⁷, en su calidad de instrumento para la lucha contra el fraude fiscal⁹⁸ o en los principios de solidaridad y colaboración en relación con la información sobre terceros⁹⁹. En cualquier caso, el fundamento constitucional primario está constituido por el deber de contribuir¹⁰⁰

e) La sujeción a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico

⁹⁷ Cfr. HERRERA. MOLINA, P.M., *La potestad de información tributaria sobre terceros*, La Ley, Madrid, 1993, págs. 73 a 76.

⁹⁸ Cfr. LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Los deberes de información tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales–Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, Paracuellos del Jarama [Madrid], 1992, pág. 89.

⁹⁹ Cfr. GARCIA AÑOVEROS, J., "Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración financiera", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 76, 1992, pág. 616).

¹⁰⁰ Cfr. SANCHEZ SESMA, B., *La obtención de información tributaria*, Aranzadi, Elcano [Navarra], 2001, pág. 36.

Se ha señalado también como fundamento constitucional del deber de colaborar la vinculación de los ciudadanos y de los poderes públicos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico. En virtud de este criterio el deber genérico de colaboración se fundamentaría en el artículo 9.1 CE que establece aquella vinculación¹⁰¹.

El deber de informar encontraría su fundamento en el poder tributario que, la Constitución atribuye al Legislativo (llamado potestad primaria¹⁰², de carácter abstracto), para establecer las prestaciones de hacer necesarias para materializar la aplicación de los tributos.

3.1.2. Fundamento legal

El artículo 93.1 LGT establece, con carácter general, el deber de "todos"¹⁰³ (concretado en las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades que, aún careciendo de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición) de proporcionar a la Administración tributaria toda clase de información (datos, informes, antecedentes y justificantes) con trascendencia tributaria. Dicho deber se desarrolla en los apartados siguientes del citado artículo así como en el artículo 94 de la misma norma, de manera que podemos ubicar en los artículos 93 y 94 LGT el fundamento legal de los deberes de información.

Tanto la excesiva amplitud con que se define el ámbito objetivo como el reducido desarrollo de las garantías frente a la potestad de la Administración y de los límites a

¹⁰¹ Cfr. ALONSO GONZÁLEZ, L.M., *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales- Marcial Pons, Madrid, 1993 págs 262–263.

¹⁰² Cfr. ALESSI, R. y STAMMATI, G., *Istituzioni di Diritto Tributario*, Unione Tipografico-Editrice Torinese, Torino, 1964, pág. 30.

¹⁰³ *En cumplimiento del principio de generalidad establecido en el artículo 31.1 CE.*

la potestad de información que encontramos en dichas normas, ha sido criticada por la doctrina¹⁰⁴, que ha considerado la habilitación legal para exigir información a los obligados tributarios manifiestamente insuficiente ya que no existe la suficiente conexión entre el deber de contribuir constitucionalmente establecido, con los valores y principios que le son inherentes, y su desarrollo legal, que fía a los reglamentos la concreción y desarrollo de aquellos¹⁰⁵.

Sin embargo, la exigencia creciente de información con la finalidad de conocer lo mejor posible la situación económica de los contribuyentes no tiene porqué suponer una pérdida o limitación de sus garantías constitucionales, ya que tiene como fin garantizar la generalidad de la contribución al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica real¹⁰⁶.

El fundamento legal del deber de información ha sido utilizado, por una doctrina minoritaria, para desplazar al fundamento constitucional, de manera que se ha pretendido situar el fundamento del deber de informar a la Administración tributaria en la misma potestad atribuida a la Administración para el adecuado ejercicio de sus funciones, las cuales justificarían, con independencia del deber de contribuir, el interés cognoscitivo¹⁰⁷ al que sirve aquella potestad. Esta formulación, excluiría a los

¹⁰⁴ La amplitud del ámbito objetivo y el escaso desarrollo de los límites atribuye a la libre voluntad de la Administración expresada a través de reglamentos y, con arreglo a éstos, de sus órganos, la fijación de los deberes concretos que ha de cumplir cada ciudadano (FERREIRO LAPATZA, J.J., *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 469).

¹⁰⁵ Cfr. LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Los deberes de información tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales–Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, Paracuellos del Jarama [Madrid], 1992, pág. 99.

¹⁰⁶ Cfr. CHECA GONZALEZ, C. y MERINO JARA, I., “El derecho a la intimidad como límite a las funciones investigadoras de la Administración tributaria”, *Anuario de la Facultad de Derecho*, núm. 6, 1988, pág. 150.

¹⁰⁷ De entre las distintas formas de satisfacer el interés cognoscitivo de la Administración tributaria, cabe distinguir el deber de informar de terceros de otras formas de prestación alternativas como la declaración tributaria del sujeto pasivo, los deberes contables y registrales así como los deberes censales, entre otros.

deberes de información de la reserva de ley establecida en el artículo 31 CE¹⁰⁸.

3.2. Información entre Administraciones

El artículo 93.1 LGT relativo a las obligaciones de información establece la obligación de proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tanto propias como deducidas de relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas. Están obligadas, a los efectos que ahora nos interesan, las personas, físicas o jurídicas, públicas.

Este deber de informar es el mismo tanto para las mencionadas personas, físicas o jurídicas, públicas como para personas, físicas o jurídicas, privadas. Por lo tanto, todo lo dicho en el epígrafe anterior, relativo a la información dirigida a la Administración tributaria, resultará de aplicación al caso en que sea otra Administración o alguno de sus agentes (en lo que sigue hablaremos de Administración en sentido amplio, incluyendo a sus agentes) quien informe a la Administración tributaria.

De esta manera, el fundamento de la información que proporciona cualquier Administración a la Administración tributaria será el mismo, es decir, que dicha información se fundamenta en el deber de contribuir que todos, en virtud del principio de generalidad, tienen al sostenimiento de los gastos públicos.

Sin embargo, en el caso de la Administración al anterior fundamento hay que añadir el principio de colaboración entre Administraciones¹⁰⁹, ya desarrollado al tratar la

¹⁰⁸ Cfr. LA ROSA, S., *L'Amministrazione Finanziaria*, Giappichelli, Torino, 1995, pág. 77.

¹⁰⁹ Si la persona que suministra la información sobre un tercero es un ente público, la potestad de exigir los datos fiscales relevantes se fundamenta también en el principio de coordinación administrativa, proclamado por el artículo 103.1 CE (HERRERA MOLINA, PM., *La potestad de información tributaria sobre terceros*, La Ley, Las Rozas, 1993, pág. 76). En la medida en que la coordinación implica una cierta potestad de dirección de una Administración sobre otras, nos parece

cuestión de la Comunicación entre Administraciones¹¹⁰.

3.3. Información entre particulares

Dentro de las obligaciones entre particulares resultantes del tributo, distinguimos entre obligaciones de carácter material y obligaciones de carácter formal¹¹¹.

Tanto dentro de las obligaciones materiales como formales, se distingue entre un fundamento práctico y un fundamento jurídico.

más adecuado hablar de cooperación. En este caso, sin embargo, referido a la potestad de exigir datos fiscalmente relevantes, no nos encontramos ante formas de colaboración sino ante un caso de sujeción a una potestad. El suministro de información de no existir la potestad mencionada debería de hacerse efectivo en virtud de un principio de colaboración, pero no el de coordinación.

¹¹⁰ A diferencia de las previsiones de los artículos 93.1 y 94.1 LGT en donde se habla de "datos, informes y antecedentes", en el artículo 94.3 LGT, relativo a juzgados y tribunales, se habla solo de "datos", lo cual significa que estos no tienen la obligación de proporcionar la documentación a partir de la cual se hayan extraído aquellos datos. Para obtener dicha documentación no podría acudir al principio de colaboración entre Administraciones establecido en los artículos 4.1.d) y d) LRJAPAC, puesto que, la Administración judicial no entra dentro del concepto de Administración Pública cuyo ámbito se define en el artículo 2 LRJAPAC.

¹¹¹ La expresión "obligaciones tributarias formales" es la utilizada por la LGT para referirse a lo que tradicionalmente se había dado en llamar "deberes tributarios". En el informe de la Comisión para el estudio y propuesta de reforma de la LGT de 2001, se decía al respecto:

En cuanto a las llamadas obligaciones formales, la Comisión no se pronuncia expresamente acerca de la oportunidad de elegir entre esta denominación y la de deberes tributarios. Lo importante en este punto es mantener la coherencia con las expresiones y conceptos formulados inicialmente al definir la relación jurídico-tributaria, teniendo en cuenta que no es todavía muy pacífica la distinción entre obligaciones y deberes en el ámbito tributario y que la jurisprudencia considera estos últimos como "obligaciones de hacer" u "obligaciones de no hacer o de soportar".

Se entiende que la Ley ha de establecer una definición lo más amplia y genérica posible, dejando la concreción de este tipo de obligaciones a la tipología o enumeración que a continuación se reseña. El concepto general debe tener en cuenta que el cumplimiento de las obligaciones formales es autónomo del de las materiales, pudiendo incumbir a todo tipo de obligado, sea o no deudor de una obligación tributaria. En tal sentido se propone una concepción de las obligaciones formales como el de las conductas impuestas por la Ley a distintos sujetos, deudores o no del tributo, cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos (COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA, Informe para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria, Ministerio de Hacienda, 2001, pág. 67).

El fundamento práctico busca determinar, por lo que respecta al caso concreto al que nos referimos, cual es la finalidad que se pretende alcanzar con la imposición de obligaciones tributarias entre particulares, la necesidad de las mismas o el interés jurídico que se pretende proteger.

El fundamento jurídico se refiere a la base normativa de la que procede el poder que impone aquellas obligaciones entre particulares¹¹².

Dentro de las obligaciones entre particulares de carácter material, que si bien no son ahora las que nos interesan pueden servirnos de referencia para contrastar los diferentes fundamentos de las obligaciones materiales respecto de las formales, se distingue, por lo que respecta al que hemos llamado fundamento práctico, entre un fundamento genérico, y un fundamento específico.

En virtud del fundamento genérico se busca evitar el enriquecimiento injusto que supondría que el sujeto obligado a ingresar a la Hacienda Pública no pudiera trasladar la carga tributaria que le corresponde al sujeto obligado a contribuir por razón de su capacidad económica.

En virtud del fundamento específico se busca cumplir con los requisitos del principio contributivo, de tal manera que se garantice que finalmente el peso del tributo recaiga sobre quien haya manifestado capacidad contributiva¹¹³.

¹¹² *Se distingue: el fundamento práctico, que es la necesidad y, en cierto modo, el medio, prestación de actividad, de cosas o de dinero; y el jurídico, que..., deriva del poder de imperio personal y territorial. El primero de los fundamentos plantea las cuestiones relativas al ámbito de los fines que deben satisfacer los sujetos activos de la situación de deber de prestación y los de idoneidad, oportunidad y utilidad de uno y otros de los contenidos materiales del deber. El segundo, por el contrario, afecta, propiamente, con la legalidad de la potestad o del derecho subjetivo a la legitimidad de la imposición...* (SERRANO GUIRADO, E., “El deber fiscal en el panorama de los deberes cívicos y sociales”, *XII Semana de Estudios de Derecho Financiero, Editorial de Derecho Financiero*, Madrid, 1965, págs. 243–244).

En el ámbito de las obligaciones formales entre particulares resultantes del tributo y concretamente de los deberes de información entre particulares, que es el que ahora nos interesa, distinguimos también entre un fundamento práctico y un fundamento jurídico.

Por lo que respecta al fundamento práctico, como ocurre en general con las obligaciones formales, su finalidad es alcanzar una aplicación de los tributos lo más eficaz posible¹¹⁴, lo cual se consigue, en el caso al que nos referimos, por un lado mediante técnicas de interposición que permiten reducir el número de sujetos obligados al pago y, por otro mediante la imposición del deber de documentar adecuadamente las operaciones que se realicen entre los sujetos de la relación jurídico-tributaria entre particulares. Así pues, el bien jurídico protegido lo constituye el interés de la Hacienda Pública en una aplicación eficaz de los tributos que coadyuve a la realización efectiva del principio contributivo.

En relación con el fundamento jurídico, nos referiremos, como hemos hecho en el epígrafe anterior, en primer lugar al fundamento constitucional y en segundo lugar al fundamento legal de las obligaciones de información entre particulares.

3.3.1. Fundamento constitucional

Cuando hablábamos de los deberes de información a la Administración habíamos distinguido, por lo que se refiere al fundamento constitucional, entre aquellos casos en que se suministraba información relativa al propio obligado tributario y aquellos

¹¹³ Cfr. VICENTE-ARCHE COLOMA, P., "Algunos aspectos problemáticos sobre las obligaciones entre particulares resultantes del tributo", en MARTÍNEZ DE PISÓN, J.A., COLLADO YURRITA, M.A., ZORNOZA PÉREZ, J.J. [dtores.], *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo, Vol.1*, Aranzadi, 2010, pág. 651.

¹¹⁴ Los deberes tributarios tienen como finalidad última *facilitar el efectivo cumplimiento de la obligación tributaria nacida o por nacer* (GONZÁLEZ GARCIA, E., "Derecho Tributario material y formal", *Hacienda Pública Española*, núm. 94, 1985, pág. 270).

otros en que se suministraba información relativa a terceros. En el primer caso habíamos encontrado el fundamento constitucional en el deber de contribuir del artículo 31.1 CE y, en el segundo, en el deber de colaboración derivado la potestad que la Constitución atribuye al legislativo para restablecer prestaciones personales de carácter público, contempladas en el artículo 31.3 CE.

En el caso de los deberes de información entre particulares resultantes del tributo, no se proporciona, propiamente, información de terceros sino de los propios sujetos obligados, de manera que estaríamos más próximos a una manifestación del deber de contribuir que del deber de colaborar¹¹⁵. Valgan en este punto las observaciones hechas en los epígrafes anteriores en relación con el hecho de que no se contribuye exclusivamente mediante prestaciones de carácter pecuniario sino también mediante prestaciones de carácter formal.

Llegados a este punto, cabe señalar que el artículo 24.1 LGT establece que las obligaciones entre particulares resultantes del tributo tienen por objeto una prestación de naturaleza tributaria, es decir, no contributiva.

Ello es así en relación con las obligaciones materiales entre particulares y cuando nos referimos a quien debe de ingresar lo repercutido o retenido, pues con dicha prestación no se grava a quien muestra capacidad económica. Con la prestación del repercutido o retenido, se restablece el principio contributivo y, por lo tanto, tal será la naturaleza de su prestación.

¹¹⁵ *La aplicación de los tributos encuentra su raíz y su justificación en el deber general de contribuir que nuestra Constitución impone en el art. 31, y sólo a partir de él puede entenderse cabalmente la singular posición que ocupan el Estado y los demás entes públicos como titulares del poder tributario, y los ciudadanos en cuanto sujetos de ese deber constitucional (STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6º, párrafo 2º [RTC 1997\182]).*

Sin embargo, en relación con las obligaciones formales, entendemos que no nos encontramos ante prestaciones de naturaleza tributaria, sino ante obligaciones que responden al principio contributivo.

Si en el ámbito material, un sujeto paga por otro con independencia de su capacidad económica, resulta claro que la naturaleza de dicho pago es puramente tributaria y no se satisface el principio contributivo hasta que se produce la repercusión o la retención.

En cambio, en el ámbito formal, cada sujeto cumple con sus propias obligaciones formales. No existe un sujeto que cumpla las prestaciones en lugar de otro. No podemos por lo tanto hablar, en el caso de las prestaciones formales, de naturaleza tributaria sino de naturaleza contributiva.

Por otro lado, las prestaciones que un particular debe de hacer a favor del otro, se refieren al mismo particular: emitir una factura, aunque la misma contenga también información del otro particular, constituye una obligación tributaria cuyo contenido se refiere al propio particular que debe de emitirla y, en cualquier caso, no se refiere a un tercero ajeno a la relación entre particulares. Suministrar datos para la confección de la factura o para practicar las correspondientes retenciones constituye también una obligación cuyo contenido se refiere al propio obligado, no a un tercero. No podemos pues hablar, como hacíamos en el caso de información a la Administración, de prestaciones personales de carácter público.

Así pues, el fundamento constitucional, lo encontramos, también en este caso, en el deber de contribuir establecido en el artículo 31.1 CE.

3.3.2. Fundamento legal

El artículo 17.3 LGT establece que las obligaciones establecidas entre particulares resultantes del tributo, son obligaciones tributarias materiales. Sin embargo en

relación con las obligaciones formales, dicho artículo hace una remisión al art. 29.1 LGT, en donde, se hace una referencia al contenido, a la fuente, a los sujetos y a las circunstancias de este tipo de obligaciones, pero no se hace mención expresa a las obligaciones formales entre particulares resultantes del tributo.

Para ello hay que acudir al apartado siguiente del mismo artículo, en donde no se establece con carácter general que también existen obligaciones formales entre particulares sino que se mencionan solo algunas de dichas obligaciones formales: la obligación de solicitar y utilizar el NIF en las relaciones de carácter tributario y la obligación de expedir y entregar facturas o documentos sustitutivos y conservar las facturas, documentos y justificantes que tengan relación con las obligaciones tributarias.

Otras prestaciones formales vienen establecidas en las leyes propias de cada tributo. En este sentido hay que recordar la reserva de ley tributaria del artículo 8.j) LGT que establece el deber de regular en todo caso por ley las obligaciones entre particulares resultantes del tributo¹¹⁶.

3.4. Fundamento de la información dirigida a los ciudadanos

Suele aceptarse, en general, que el derecho a la información responde a la finalidad de garantizar la seguridad jurídica. Sin embargo, la seguridad jurídica es un principio complejo que adopta distintas formas que, a su vez, presentan distintas acepciones.

En lo que sigue, analizaremos como se estructura el principio de seguridad jurídica y a qué parte de dicha estructura responde el derecho a la información.

¹¹⁶ El art. 29.2 LGT, al establecer determinadas obligaciones formales, dice: *Además de las restantes que puedan legalmente establecerse*. La Comisión para el estudio y propuesta de reforma de la Ley General Tributaria propuso en su Informe de 2001 que se estableciera en la misma LGT el contenido básico del deber de expedir y entregar factura así como el deber de utilizar el NIF (pág. 141). La propuesta no fue atendida por lo que respecta a la primera cuestión y solo parcialmente por lo que respecta a la segunda, de manera que, finalmente, se estableció dicho contenido por vía reglamentaria.

3.4.1. La seguridad jurídica

La seguridad jurídica, presenta dos formas básicas: una, entendida como seguridad material, concibe la seguridad jurídica como una función desempeñada “por el derecho”, que adopta la forma de protección de ciertos bienes jurídicos (el derecho, por ejemplo, protege el disfrute pacífico de la propiedad); otra, entendida como seguridad formal, concibe la seguridad jurídica como una forma específica de seguridad, no porque tenga en el Derecho su origen, sino porque se predica del propio Derecho. No afecta tanto a los contenidos del sistema jurídico sino a la forma de los actos y de las normas que lo integran de manera que hablamos entonces de “seguridad a través del Derecho”¹¹⁷ (El Derecho mismo, proporciona seguridad cuando presenta una estructura lógica, garantiza su propia aplicación y es susceptible de ser conocido por todos).

Asimismo, dentro de la vertiente formal de la seguridad jurídica se distinguen dos acepciones¹¹⁸.

La primera acepción, que constituye la “seguridad jurídica en sentido estricto”, de carácter objetivo, supone que las normas e instituciones del sistema jurídico deben de observar tanto una corrección estructural (así por ejemplo, la norma debe de ser clara, estable y contemplar todas las situaciones susceptibles de revestir transcendencia jurídica) como una corrección funcional (la norma debe de ser eficaz, obedecida espontáneamente por la mayoría y prever una sanción cuando se desobedece). Se habla en el primer caso de “seguridad en relación con las normas” (también llamada seguridad de orientación) y en el segundo de “seguridad en

¹¹⁷ Cfr. PECES BARBA G., “La seguridad jurídica desde la Filosofía del Derecho”, *Anuario de Derechos Humanos*, núm. 6, 1990, pág. 221.

¹¹⁸ Cfr. PÉREZ LUÑO, A.E., *La seguridad jurídica*, Ariel, Barcelona, 1991, págs. 21-22.

relación con la aplicación de las normas”.

La segunda acepción, de carácter subjetivo, supone que dichas normas e instituciones son susceptibles de conocimiento (vía publicidad) por sus destinatarios y se conoce como “certeza del Derecho”.

Una norma se dice que es estructuralmente correcta (nos situamos en la primera acepción) cuando cumple ciertas condiciones: debe de ser: promulgada, para que sea conocida por los destinatarios; manifiesta, en el sentido de comprensible; plena, de manera que ninguna situación con trascendencia jurídica carecerá de respuesta normativa; estricta, se reserva determinadas materias y no permite contradicción por normas inferiores; previa, porque permite prever los efectos jurídicos de los comportamientos; perpetua, en el sentido de que debe de tener vocación de permanencia.

Por lo que se refiere a la corrección funcional (nos mantenemos en la primera acepción), esta supone que el Derecho, para ser eficaz y, por lo tanto, proyectar seguridad, debe de ser cumplido tanto por sus destinatarios como por los órganos encargados de su aplicación (principio de legalidad).

3.4.1.1. Acepción objetiva

De las distintas condiciones de corrección estructural que deben de tener las normas, actualmente, y de manera especial en el ámbito tributario, suelen quebrar especialmente las de “ley manifiesta” y la de “ley perpetua”.

En relación con la primera condición de corrección estructural, relativa a la necesidad de que la ley sea comprensible, ha señalado el Tribunal Constitucional¹¹⁹ que *el principio de seguridad jurídica exige que la norma sea clara para que los*

¹¹⁹ STC 150/1990, 4 de octubre, FD 8º, párrafo 3º (BOE 266/1990, de 6 de noviembre).

ciudadanos sepan a qué atenerse ante la misma. En este orden de exigencias no cabe subestimar la importancia que para la seguridad jurídica tiene el empleo de una depurada técnica jurídica en el proceso de elaboración de las normas, singularmente en un sector como el tributario, que atribuye a los ciudadanos una participación y un protagonismo creciente en la aplicación de los tributos. Resulta pues inexcusable que el legislador se esfuerce en alumbrar una normativa tributaria abarcable y comprensible¹²⁰.

Así pues, es necesario que el Derecho esté formulado de forma clara e inteligible y eluda expresiones ambiguas, equívocas u oscuras¹²¹. Requiere una tipificación unívoca de los supuestos de hecho que evite en lo posible, el abuso de conceptos vagos e indeterminados, así como una delimitación precisa de las consecuencias jurídicas.

*La exigencia de claridad se proyecta en una doble dirección: hacia los ciudadanos que exigen la inteligibilidad de los mensajes normativos y hacia los operadores jurídicos, quienes valoran la claridad como una exigencia necesaria para hacer real y efectivo el imperio de la ley basado en la división de poderes*¹²².

En relación con la segunda condición de corrección estructural, relativa a la

¹²⁰ En este sentido resulta relevante el primer apartado de la Disposición adicional segunda de la LTBG en virtud de la cual la AGE debe de acometer *una revisión, simplificación y, en su caso, una consolidación normativa de su ordenamiento jurídico*. Ello supondrá *efectuar los correspondientes estudios, derogar las normas que hayan quedado obsoletas y determinar, si procede, la necesidad de introducir modificaciones, novedades o proponer la elaboración de un texto refundido*.

¹²¹ El art. 5.5 LTBG establece que toda información debe de ser comprensible, de acceso fácil y gratuito.

¹²² MARCOS DEL CANO, A.M., “La seguridad jurídica: su configuración actual”, en VV.AA., *Teoría y Metodología del Derecho. Estudios en homenaje al profesor Gregorio Peces Barba*, volumen II, Dykinson, Madrid, 2008, pág. 776.

necesidad que la ley sea estable, se ha señalado desde el Tribunal Constitucional¹²³ que *la estabilidad de las normas tributarias es, junto a la claridad y la certeza, la base de la confianza de los ciudadanos en el ordenamiento jurídico.*

Ya durante el debate parlamentario de la LDGC se afirmó: *La inseguridad jurídica provocada por la multiplicidad de normas tributarias y por cambios legislativos y tributarios constantes hace que ni los abogados, asesores o funcionarios tengamos facilidades para estar al día en la normativa tributaria*¹²⁴

Se ha llegado a decir que *el principio de estabilidad de las normas se halla consagrado en el artículo 134.7 Constitución, cuando establece que para modificar tributos mediante ley de presupuestos, se requiere una ley tributaria sustantiva que así lo prevea y que la estabilidad del ordenamiento es un subprincipio de la regla de la seguridad jurídica*¹²⁵.

3.4.1.2. Acepción subjetiva

Por lo que se refiere a la acepción subjetiva de la seguridad jurídica: la certeza del Derecho, ésta supone la proyección en las situaciones personales de la seguridad objetiva y requiere la posibilidad de conocimiento del Derecho por sus destinatarios lo cual se consigue por los adecuados medios de publicidad.

Y es aquí, precisamente, en donde estaría el derecho a la información. Más allá de la publicidad formal, la certeza del Derecho resulta notoriamente reforzada cuando intervienen instrumentos de información como los previstos en el artículo 85.2 LGT.

¹²³ STC 182/1997, de 28 de octubre. Voto particular del presidente, Álvaro Rodríguez Bereijo, apartado 2, párrafo 4 (BOE 285/1997, de 28 de noviembre).

¹²⁴ Portavoz del Grupo Popular, Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, núm. 67/1997 de 13 de marzo, pág. 3312.

¹²⁵ GARCIA NOVOA, C., *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 147.

Así pues, en la medida en que dichos instrumentos de información incidan sobre la certeza, incidirían directamente sobre la vertiente subjetiva de la seguridad jurídica. Por eso se ha dicho que el derecho a la información se fundamenta en la seguridad jurídica.

En este sentido se ha señalado que *el principio de seguridad jurídica recogido en el artículo 9.3 de la Constitución exige que los contribuyentes puedan prever razonablemente las consecuencias fiscales de sus actos antes de realizarlos para lo que no es suficiente la publicación formal de las normas*¹²⁶.

3.4.2. El principio democrático

Sin embargo, la cuestión, no es pacífica. Para GARCÍA NOVOA, *la diferenciación entre la manifestación objetiva y la manifestación subjetiva de la seguridad jurídica debe de superarse sobre la base de que ambas manifestaciones son complementarias, de manera que la protección de la confianza, solo es posible a partir de las manifestaciones objetivas de la previsibilidad del ordenamiento*¹²⁷.

La certeza es, en si misma considerada, una situación exclusivamente subjetiva, tan íntimamente vinculada a cada sujeto, que dependerá de las facultades cognitivas de cada uno. *Lo único que podrá garantizar el orden constitucional serán las condiciones objetivas que faculten la certidumbre del derecho positivo, presuponiendo en los sujetos un conocimiento y diligencia media*¹²⁸.

¹²⁶ CARVAJO VASCO, D., y PRATS MAÑEZ, F., *Todo sobre el Estatuto del Contribuyente*, Praxis, Barcelona, 1998, pág. 115.

¹²⁷ CASAS, O.J., “Seguridad jurídica, legalidad y legitimación en la imposición tributaria”, *Revista latinoamericana de Derecho Tributario*, núm. 6, 1998, pág. 12, citado por GARCIA NOVOA, C., *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000., pág. 74, nota 229.

¹²⁸ GARCIA NOVOA, C., *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000., pág. 74.

Cuando se afirma que a través de la información se permite al ciudadano el conocimiento más correcto de las consecuencias jurídico-tributarias de sus actos y negocios, nos movemos en la acepción subjetiva tradicional de la seguridad jurídica, que lleva a entenderla como previsibilidad. Esta acepción es consecuencia de la construcción de este principio desde una perspectiva individualista y no desde la óptica de los intereses colectivos que la ley tributaria encarna.

Para GARCÍA NOVOA, la seguridad jurídica impone determinados requisitos relativos al contenido de las leyes fiscales que se concretan en la “previsibilidad objetiva” de las situaciones jurídicas de los ciudadanos, cuya expresión más importante es la determinabilidad del contenido del tributo. Esta previsibilidad se obtiene fundamentalmente a través del empleo de una adecuada técnica jurídica en la elaboración de las normas¹²⁹.

Sin embargo, hay que tener en cuenta que para este autor, la función estrictamente informativa no produce efectos jurídicos¹³⁰ y que no son instituciones al servicio de la información administrativa aquellas que, como las consultas o las actuaciones previas de valoración¹³¹, sí tienen efectos vinculantes¹³².

¹²⁹ Pretender que se llegue a la seguridad jurídica a través de la información, como si esta fuese instrumento adecuado para reaccionar contra la falta de claridad del sistema tributario, pudiera parecer una aceptación implícita de una situación caracterizada por la proliferación de normas elaboradas sin la más mínima técnica, e ignorando las más elementales reglas de certeza (GARCIA NOVOA, C., *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000., pág. 145).

¹³⁰ En igual sentido SÁINZ MORENO, F., “Secreto e información en el Derecho público”, en MARTIN RETORTILLO, S. (coord.), *Estudios sobre la Constitución Española: homenaje al profesor Eduardo García de Enterría*, Civitas, Pamplona, 1991, Vol. 3º, pág. 2941.

¹³¹ El tributo, por tratarse de una norma de injerencia, impone cierto comportamiento al particular, resultando inevitable un cierto grado de incertidumbre. Sin embargo, en las obligaciones de origen contractual, admitiendo que es de este tipo la derivada de un acuerdo previo de valoración, no se da aquella incertidumbre, lo cual permitiría entender los acuerdos previos de valoración como instrumentos al servicio de la seguridad jurídica (Cfr. GARCIA NOVOA, C., “Comentarios al artículo 5 LDGC”, en VVAA, *Comentarios a la ley de derechos y garantías de los contribuyente*, CEF, Madrid, 1999, pág. 146, nota 20).

La información así, *no predeterminaría el contenido de la obligación tributaria, exigencia básica de la certeza objetiva, de manera que solo sirve a la seguridad jurídica en un sentido muy coloquial, como puede servir cualquier fuente de conocimiento institucional o informal, en tanto medio para disipar la ignorancia*¹³³.

Se ha fundamentado pues el derecho a la información en el “principio democrático”¹³⁴ que presupone el derecho de los ciudadanos a contar con una amplia

¹³² GARCIA NOVOA, C., “Comentarios al artículo 5 LDGC”, en VVAA, *Comentarios a la ley de derechos y garantías de los contribuyentes*, CEF, Madrid, 1999, pág. 146). *La función interpretadora desarrollada por la Administración... se caracteriza por la realización conjunta de valoraciones de hecho y de derecho. Por el contrario, el artículo 4.b) del Real Decreto 208/1996, de 9 de febrero, que regula los servicios de información administrativa y atención al ciudadano, aclara que la información no constituye “interpretación normativa” –aunque limitándola a la información mencionada en el artículo 37.10 de la Ley 30/1992– y añade, además, que la información misma no podrá entrañar “consideración jurídica o económica”, limitándose a una simple determinación de conceptos, información de opciones legales o colaboración en la cumplimentación de impresos y solicitudes”. Por tanto, cuando la Administración informa no interpreta, lo que quiere decir que no pueden incluirse en la actividad de información funciones como la evacuación de consultas (GARCIA NOVOA, C., op. cit., pág. 152).*

¹³³ GARCIA NOVOA, C., “Comentarios al artículo 5 LDGC”, en VVAA, *Comentarios a la ley de derechos y garantías de los contribuyentes*, CEF, Madrid, 1999, pág. 146

¹³⁴ *Los principios jurídicos, al igual que las reglas, pueden clasificarse en materiales y estructurales, y estos últimos, a su vez en procedimentales y organizativos. Así, por ejemplo, principio material es el de la responsabilidad de los poderes públicos, y principios estructurales, los de jerarquía normativa (organizativo) y publicidad de las normas (procedimental). Ahora bien, característica muy singular del principio democrático (derivada de su carácter medular o nuclear, es decir, definitoria de la forma del Estado) es que contenga en sí mismo la doble capacidad de operar como principio material y como principio estructural, o mejor dicho, que posea ambas dimensiones... La dimensión material de la democracia incluye, inexorablemente, a los dos valores materiales que la Constitución proclama (libertad e igualdad), sin cuya realización... no alcanzan efectividad las garantías procedimentales u organizativas, o, si se quiere, la dimensión estructural de la democracia... Del mismo modo, la dimensión estructural del principio democrático incluye al pluralismo, que no es exactamente valor material, sino procedimental o, más exactamente, principio de un orden (en el que se realicen la igualdad y la libertad) que el Derecho debe respetar; esto es, situación que deriva de la democracia en sentido material y que ha de garantizarse por la democracia en sentido estructural (ARAGÓN REYES, M., “La eficacia jurídica del principio democrático”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 24, 1988, págs. 29, 32 y 33). En este sentido, una adecuada información incidiría en el valor igualdad del principio democrático, en la medida en que aquella información busca situar a los ciudadanos en puntos de partida semejantes para que puedan tomar sus decisiones o ejercer sus derechos en el ámbito tributario. De igual manera, la información resulta también decisiva para hacer efectivo el valor libertad, el otro de los valores que, junto con la igualdad, conforma la dimensión material del principio democrático.*

y adecuada información, que les permite formar sus convicciones y participar en la discusión relativa a los asuntos públicos¹³⁵.

4. Conclusiones

PRIMERA: La consecución de los intereses generales por parte de la Administración Pública requiere, necesariamente, que esta disponga de los recursos informativos necesarios no solo para la toma de las decisiones adecuadas sino también para un cumplimiento eficaz de sus funciones. Dicha eficacia, sin embargo, no se alcanza solo con la obtención de información por parte de la Administración, sino también con una adecuada tarea informativa hacia los ciudadanos, que en última instancia, cumplirán mejor con sus deberes si disponen de suficiente información, coadyuvando así en la consecución del interés público.

SEGUNDA: La eficacia se predica de la Administración como una cualidad de esta para alcanzar sus fines. Debe, además de ser eficaz, ser eficiente, es decir

¹³⁵ ... creemos que es el principio democrático, como ha señalado el Tribunal Constitucional en su Sentencia 159/1986, de 12 de diciembre, el que fundamenta “el derecho de los ciudadanos a contar con una amplia y adecuada información”. Información que tiene diversas vertientes; está al servicio de la seguridad, pero también al servicio de la formación de las convicciones y de la participación en los asuntos públicos y la Constitución la reconoce especialmente respecto a materias en relación a las cuales la información ciudadana es especialmente importante... Dado el carácter esencialmente coactivo del ordenamiento tributario, que no deriva como vimos ni de la convicción ni del conocimiento individual de su existencia, serán fundamentos comunes vinculados al principio democrático y no reglas de seguridad jurídica las que justifiquen la información administrativa, en tanto ésta no predetermina el resultado de la aplicación de la norma al sujeto (GARCIA NOVOA, C., “Comentarios al artículo 5 LDGC”, en VVAA, *Comentarios a la ley de derechos y garantías de los contribuyente*, CEF, Madrid, 1999, pág. 149). Concretamente, el Tribunal constitucional ha señalado que... la libertad de información juega un papel esencial como garantía institucional del principio democrático que inspira nuestra Constitución, el cual presupone, como antes señalábamos, el derecho de los ciudadanos a contar con una amplia y adecuada información respecto a los hechos, que les permita formar su convicciones y participar en la discusión relativa a los asuntos públicos. (STC 159/1986, de 16 de diciembre, FD 8º, párrafo 3º, letra b [BOE 313/1986, de 31 de diciembre]). Asimismo, ha defendido el autor citado que la publicación de los proyectos de ley en el *Boletín Oficial de las Cortes*, que la Mesa del Congreso debe de ordenar... responde a la idea de publicidad que, a su vez, es una derivación del principio democrático, como principio constitucional (GARCIA NOVOA, C., *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000., pág. 180, nota 178).

alcanzar aquellos fines al menor coste posible. No hay que olvidar sin embargo que, cuando la actividad a desarrollar por una organización no es ni de carácter económico ni de carácter prestacional, como la Administración, sino que desarrolla una actividad de intervención, por encima de todo, aquella organización debe de actuar conforme a Derecho, lo cual no debe de impedir que su actuación, acotada dentro de las estrictas reglas que regulan su actividad, se desarrolle según criterios de eficiencia. Dentro de este contexto, tanto la actividad informativa de la Administración como la colaboración de los ciudadanos con la misma resultan indispensables para una ejecución eficaz de las funciones públicas que aquella tiene atribuidas. Por todo lo dicho, la comunicación tributaria, tal como la hemos definido, supone una condición necesaria, aunque no suficiente, de eficacia de la actividad de la Administración tributaria.

TERCERA: Si bien el principio de eficacia es un principio de actuación de las Administraciones Públicas, el artículo 103.1 CE supone una orden implícita al legislador para que establezca las normas necesarias que permitan aquella actuación eficaz. De esta manera, se establece tanto el deber de los ciudadanos de informar a la Administración como el deber de esta de informar a los ciudadanos. Al mismo tiempo la ley prevé mecanismos de interposición que dan lugar a que los particulares intercambien información en interés de la Administración tributaria.

CUARTA: La Información al ciudadano supone una mejora de la eficacia administrativa en la medida en que contribuye al cumplimiento espontáneo de los deberes tributarios disminuyendo así el volumen de las actuaciones de investigación de la Administración tributaria, minimiza el cumplimiento defectuoso de las obligaciones de los ciudadanos, incidiendo directamente sobre las tareas de control a realizar por la Administración tributaria. Además, reduce la presión fiscal indirecta sobre los ciudadanos, en la medida en que con la información la Administración les facilita el cumplimiento de sus obligaciones o el ejercicio de sus derechos.

Finalmente, se transmite una idea de legitimidad de la administración que a su vez induce al cumplimiento espontáneo de las obligaciones antes mencionado.

QUINTA: La Administración tributaria, podría, en muchos casos obtener por si misma la información necesaria para el desarrollo de sus funciones, sin embargo, los costes derivados de dicha obtención directa pueden llegar a ser excesivamente elevados, lo cual requiere acudir a los ciudadanos que disponen de aquella información para pedirles que la aporten a la Administración. Otras veces, la obtención de dicha información resultaría imposible sin la colaboración de los ciudadanos. Esta vía de obtención de información, en donde se reducen los costes para la Administración al tiempo que no se transmiten, de forma significativa, los mismos a los ciudadanos, constituye una manifestación de actuación eficaz de la Administración. A su vez, la información puede obtenerse mediante el establecimiento de normas que prevean un suministro regular de información o mediante captación de dicha información a través de requerimientos individualizados, abundado así, en la eficacia de la actuación administrativa.

SEXTA: Otras veces, para asegurar una actuación eficaz de la Administración, el legislador establece mecanismos de interposición entre la Administración y los contribuyentes con el fin de disminuir el número de ciudadanos con los que entabla directamente relaciones. Estos mecanismos, que suponen un intercambio de información entre particulares tendente a la aplicación tributo, constituyen un elemento más destinado a asegurar la actuación eficaz de la Administración.

SÉPTIMA: Los distintos flujos de información que se dan en la aplicación de los tributos tienen en común que todos están destinados a coadyuvar a una más eficaz aplicación de los mismos, lo cual nos permite concluir que, puesto que dichos flujos los hemos agrupado bajo la denominación de comunicación tributaria, el fundamento de la comunicación tributaria está constituido por la materialización del principio de

eficacia en la actuación de la Administración tributaria. Todo ello sin perjuicio de que cada flujo de información tenga además unos fundamentos propios.

OCTAVA: El fundamento de la información dirigida a la Administración, más allá del general de la comunicación tributaria, constituido por el principio de eficacia, cabe encontrarlo en el deber de contribuir, puesto que la contribución tanto puede consistir en prestaciones de dar como en prestaciones de hacer. Sin embargo, aunque la información sobre el propio obligado tributario, en la medida en que se exige en virtud del principio de capacidad económica, responde efectivamente al deber de contribuir, no puede afirmarse lo mismo cuando la información que se requiere viene referida a un tercero cuya capacidad económica carece de vinculación alguna en relación con los datos que se requieren. En estos casos, en los que se habla de colaboración en sentido estricto, la información a la Administración se fundamenta en la facultad del Legislativo para establecer prestaciones personales de carácter público. Así, la información sobre el propio contribuyente se basa en el deber de contribuir del artículo 31.1 CE y la información sobre terceros tiene naturaleza de prestación personal de carácter público establecida en el artículo 31.3 CE. Por lo que respecta al fundamento legal del deber de informar a la Administración, el mismo lo encontramos en los artículos 93 y 94 LGT, así como, por lo que respecta a la información interadministrativa, en el artículo 4.1.d) de la LRJAPAC, además de en los mencionados.

NOVENA: Si bien en el ámbito de las prestaciones entre particulares encontramos que, en su aspecto material, las mismas tienen naturaleza tributaria, en el sentido de que no se responde al principio contributivo hasta que el repercutido o retenido restituyen a quien debe de ingresar el tributo el importe de lo ingresado, en el caso de las obligaciones formales entre particulares, la prestación sí es de naturaleza contributiva pues con el cumplimiento de sus propias obligaciones, cuyo contenido no se refiere a terceros, se satisface aquel principio. Por lo que respecta al

fundamento legal de este tipo de prestaciones, el mismo lo encontramos en la definición genérica del primer apartado del art. 29 LGT y con carácter específico, algunos de los supuestos se mencionan en el segundo apartado de dicho artículo.

DÉCIMA: La información que la Administración proporciona a los ciudadanos, además de tener importantes efectos en la eficacia de su actuación incide también en la seguridad jurídica de los mismos. Dentro de la seguridad jurídica se distingue entre seguridad material, referida a la protección que otorga el derecho a los distintos bienes jurídicos, y seguridad formal, referida a los aspectos formales de los actos y de las normas jurídicas. Dentro de esta seguridad formal distinguimos una acepción objetiva de seguridad jurídica y una acepción subjetiva.

En el primer caso, relativo a la seguridad jurídica de carácter objetivo, a su vez, se distingue entre "seguridad en relación con las normas", relativa a la seguridad que proporciona la corrección estructural de las normas (es decir, que sean claras, estables y que contemplen todos los supuestos relevantes) y "seguridad en relación con la aplicación de las normas", relativa a la corrección funcional que dichas normas deben de presentar (la norma debe de ser eficaz, obedecida espontáneamente y prever una sanción para el caso de incumplimiento).

En el segundo caso, relativo a la seguridad jurídica de carácter subjetivo, se exige que las normas e instituciones jurídicas sean susceptibles de conocimiento por parte de sus destinatarios. A este tipo de seguridad jurídica, se le llama "certeza del Derecho". Es dentro de este aspecto de la seguridad jurídica sobre el que incide la información que la Administración suministra a los ciudadanos.

Capítulo cuarto: Naturaleza jurídica de la comunicación tributaria

1. CONCEPTOS PREVIOS: 1.1. Obligaciones y deberes: 1.1.1. Deberes que no son correlativos de derechos (Doveri). 1.1.2. Obligaciones no patrimoniales (Obblighi). 1.2. Situaciones jurídicas subjetivas: 1.2.1. Situaciones jurídicas activas: 1.2.1.1. De la Administración. 1.2.1.2. Del ciudadano. 1.2.2. Situaciones jurídicas pasivas. 1.2.3. Situaciones jurídicas de carácter intermedio. 1.2.4. Situaciones jurídicas subjetivas complejas. 1.2.5. Situaciones jurídicas subjetivas en la información. – 2. INFORMACIÓN Y ESQUEMAS DOGMÁTICOS DEL FENÓMENO TRIBUTARIO: 2.1. La teoría de la relación de poder. 2.2. La teoría de la relación jurídica obligacional. 2.3. La teoría de la relación jurídico-tributaria compleja. 2.4. La concepción dinámica del fenómeno tributario: 2.4.1. La potestad de imposición (Micheli). 2.4.2. El procedimiento de imposición (Maffezzoni). 2.4.3. La Función tributaria (Alessi). 2.5. Tesis fungibles. 2.6. Esquema de la LGT. – 3. CRITERIOS DE DISTINCIÓN ENTRE OBLIGACIONES Y DEBERES: 3.1. Pertinencia al ámbito de la ética o al ámbito jurídico. 3.2. La patrimonialidad de la prestación (Cortés). 3.3. La tutela ejecutiva (Fantozzi, Maffezzoni). 3.4. Correlatividad con derechos subjetivos. 3.5. Reacción del ordenamiento (Pérez Royo). 3.6. Criterio del sujeto activo del vínculo (Soler Roch). 3.7. Los intereses jurídicos protegidos. 3.8. Crítica a los criterios de distinción entre obligaciones y deberes. – 4. LOS DEBERES TRIBUTARIOS: 4.1. Los deberes públicos subjetivos. 4.2. Deberes públicos de prestación. 4.3. Deberes tributarios y deberes públicos de prestación. 4.4. Deberes de información y deberes públicos de prestación. 4.5. Deberes de información y reserva de ley. 4.6. Los deberes de colaboración: 4.6.1. Categoría única de deberes tributarios. 4.6.2. Características de los deberes de colaboración. – 5. INFORMACIÓN DIRIGIDA A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA: 5.1. Situaciones jurídicas subjetivas. 5.2. Criterios de distinción entre deberes y obligaciones. 5.3. Deber público de carácter subjetivo. 5.4. Deber público de prestación. 5.5. Prestación personal de carácter público. 5.6. Efectos de las prestaciones personales de informar. 5.7. Subsidiariedad de la información sobre terceros. – 6. INFORMACIÓN ENTRE PARTICULARES: 6.1. Prestaciones formales entre particulares. 6.2. Naturaleza jurídica: 6.2.1. Situaciones jurídicas subjetivas. 6.2.2. Deber público de carácter subjetivo. 6.2.3. Deber público de prestación. 6.2.4. Prestación personal de carácter público. – 7. INFORMACIÓN DIRIGIDA A LOS CIUDADANOS: 7.1. La información como deber: 7.1.1. Situaciones jurídicas subjetivas. 7.1.2. Deber público de carácter subjetivo. 7.1.3. Deber público de prestación. 7.2. La información como derecho: 7.2.1. Normas de acción y de relación. 7.2.2. Distinción entre derecho y garantía. 7.2.3. Importancia de la distinción. 7.2.4. Derecho de los ciudadanos y deber de la Administración. 7.2.5. Exigibilidad del derecho de información. 7.3. Naturaleza jurídica de algunos instrumentos de información: 7.3.1. Consultas tributarias: 7.3.1.1. Naturaleza jurídica de la consulta tributaria. 7.3.1.2. Naturaleza jurídica de la contestación. 7.3.2. Certificados tributarios. 7.3.3. Información sobre el valor de los inmuebles: 7.3.1.1. Semejanzas y diferencias con las consultas. 7.3.1.2. Naturaleza jurídica de la solicitud de valoración. 7.3.1.3. Naturaleza jurídica de la contestación. 7.3.4. Acuerdos previos de valoración. – 8. EL DEBER JURÍDICO COMO CATEGORÍA COMÚN. – 9. CONCLUSIONES.

Para determinar la naturaleza jurídica de la comunicación tributaria, debemos previamente proveernos de los mecanismos conceptuales necesarios para definir el

contenido y los contornos de nuestro objeto de estudio¹. Para ello iniciamos este capítulo con el estudio de las situaciones jurídicas subjetivas que pueden darse en el ámbito tributario, puesto que, en definitiva, hablar de naturaleza jurídica de la comunicación tributaria supone hablar de la naturaleza del poder atribuido a quien puede exigir la información y de la naturaleza de la posición pasiva a que está ligado quien debe de suministrarla².

Las distintas situaciones jurídicas subjetivas que pueden darse dentro de la comunicación tributaria se enmarcan dentro de los vínculos que se establecen entre los sujetos tributarios. Dichos vínculos han sido objeto de una evolución a lo largo del tiempo dando lugar a distintos modelos intersubjetivos que han supuesto importantes cambios en la naturaleza de las relaciones entre la Administración tributaria y los ciudadanos. Por otro lado, se han desarrollado teorías que, relativizando la importancia de aquellos vínculos, han puesto el acento, no tanto en los sujetos intervinientes y en las relaciones que entre ellos se establecen, sino en los procedimientos dirigidos a la aplicación del tributo. Así el estudio de la naturaleza de la comunicación tributaria no podría ser completo sin hablar de aquellos esquemas dogmáticos que han pretendido explicar el fenómeno tributario y del lugar que, dentro de los mismos, ha ocupado la información tributaria.

La naturaleza jurídica de la comunicación tributaria o, más concretamente, de las

¹ Aunque pronunciadas hace ya mucho tiempo, resultan de interés en este punto las siguientes observaciones en lo que respecta a la importancia de definir y diferenciar las distintas situaciones subjetivas: ... *los principales puntos polémicos de una moderna teoría general del Derecho Tributario se encuentran en la definición y diferenciación de las diversas situaciones subjetivas (potestad y derecho subjetivo; obligación tributaria y deberes no obligacionales), en el estudio de las conexiones que existen entre las mismas y en la posibilidad o imposibilidad de reconducir algunas de ellas – específicamente las potestades y ciertos deberes no obligacionales – al esquema de la relación jurídica* (PÉREZ DE AYALA, J.L., "Potestad administrativa y relación jurídica (II). Las teorías sobre la relación jurídica tributaria y su revisión en la moderna doctrina", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 86. 1970, pág. 161).

² En un plano más general y desde el punto de vista de la Administración podemos también, al hablar de naturaleza jurídica, determinar si nos encontramos o no ante un acto administrativo.

distintas formas de comunicación tributaria, en razón de los sujetos intervinientes, supone distinguir, desde el lado pasivo, en qué casos nos encontramos ante obligaciones formales (de hacer, no hacer, soportar o dar, en este último caso cuando el objeto no tiene carácter pecuniario), o ante deberes en sentido estricto (no se corresponden con un correlativo derecho subjetivo ni, por lo tanto, se insertan en una relación jurídica³) y, desde el lado activo, cuando nos encontramos ante un derecho subjetivo, ante una potestad o ante un interés legítimo o, incluso, ante un mero efecto reflejo del derecho objetivo. Para llevar a cabo esta tarea, aunque desde el lado pasivo, es decir, para determinar cuándo nos encontramos ante un deber (entendido este en sentido estricto como *specie* del *genus* deberes en sentido amplio, que incluiría también a las obligaciones) o ante una obligación (*specie*, como hemos dicho, del deber en sentido amplio), se han propuesto distintos criterios, de los cuales haremos un análisis crítico para determinar en qué medida nos pueden ser útiles.

Finalmente, para completar el análisis de los distintos instrumentos a partir de los cuales determinaremos la naturaleza jurídica de la información tributaria, nos referiremos a los deberes de información tributaria (entendidos estos en sentido amplio, es decir, comprensivo de las obligaciones formales y de los deberes en sentido estricto) como deberes públicos de prestación sometidos a reserva de ley y

³ La teoría de la relación jurídica fue introducida por Savigny en su obra *System des heutigen Römischen Rechts*. Existe una traducción al castellano realizada por J. Mesía y M. Poley: *Sistema de Derecho romano actual*, Góngora, Madrid, 1878. En el ámbito tributario... corresponde a A.D. GIANNINI el mérito de haber sido el primero en configurar el concepto de relación jurídico-impositiva, aunque la excesiva indeterminación que preside la definición por él alumbrada ha impedido que tal concepto produjera los frutos que cabía esperar. Alusiones, aunque no desarrolladas, a la distinción entre relación jurídico-impositiva y obligación tributaria se encuentran también en otros autores. Véase VANONI (*I soggetti passivi del rapporto giuridico tributario*, en «Foro italiano», 1935, IV, 317). PUGLIESE hace cierta referencia a la relación jurídico impositiva y a la necesidad de estudiar la obligación tributaria cuando recomienda «prestar atención a todas las relaciones jurídicas y metajurídicas que se originan entre el Estado y los contribuyentes desde el momento en que nace la norma legal de la que la obligación tributaria deriva hasta aquel otro en que viene efectivamente aplicada a través de la recaudación del tributo (*Istituzioni di diritto finanziario*. Cedam, 1937, p. 122.) (BERLIRI, A., *Principios de Derecho Tributario*, Volumen II, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1971, pág. 76, nota 5).

encontrables dentro de la categoría más genérica de deberes de colaboración.

Definido el marco general, estudiaremos, de forma individualizada, la naturaleza de cada uno de los flujos de información tributaria⁴, prestando especial atención a la información dirigida a la Administración tributaria. En primer lugar porque con esta opción abarcamos simultáneamente buena parte de los flujos a los que nos venimos refiriendo; en segundo lugar porque este modelo se ajusta significativamente al flujo de información entre particulares y, finalmente, porque nos habrá de servir de guía para explorar aquel flujo que más dificultades nos puede ofrecer, dada la diversidad de fines en relación con los otros flujos, para ser encajado dentro de lo que hemos llamado comunicación tributaria, el flujo de información que va de la Administración tributaria a los ciudadanos.

1. Conceptos previos⁵

1.1. Obligaciones y deberes

⁴ Los deberes de asistencia y cooperación de la Administración para con los administrados, *si bien pueden considerarse como el reflejo recíproco de ellos* (de los deberes de informar a la Administración), *obedecen claramente, a un distinto fundamento jurídico* (LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Los deberes de información tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales – Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, Paracuellos del Jarama [Madrid], 1992, pág. 18). Ciertamente, el deber de informar a la Administración tributaria se fundamenta en el deber de contribuir consagrado en el artículo 31.1 CE y el deber de la Administración tributaria de informar se fundamenta en la necesidad de garantizar la seguridad jurídica de los obligados tributarios. No debemos olvidar, sin embargo, que la información a los ciudadanos también se fundamenta en hacer efectivo el principio de eficacia que debe de regir la actuación administrativa. La Administración tributaria, cuando informa, coadyuva al adecuado ejercicio de sus propias funciones en la medida en que mejora el cumplimiento de las obligaciones tributarias de aquellos a los que se dirige, los cuales, a su vez, cuando informan a la Administración, también le facilitan el ejercicio de sus funciones. Así pues, los fundamentos en que se basan tanto la información que proporciona la Administración como la información que proporcionan los obligados tributarios a la Administración no son totalmente diversos.

⁵ Compartimos y hacemos nuestra la opinión (aunque referida al deber de informar sobre terceros, la hacemos extensiva a los deberes derivados de cualquier flujo de información) según la cual: *... para un correcto entendimiento de la naturaleza jurídica del deber de informar a la Administración tributaria sobre terceros es necesario un estudio previo de las situaciones jurídicas activas y pasivas que nacen en su seno* (HURTADO GONZÁLEZ, J.F., *El deber de colaborar con la Administración tributaria facilitando información sobre terceros*, Lex Nova, Valladolid, 2001, pág. 92).

Tanto en este trabajo como en la doctrina utilizada en el mismo existen abundantes referencias a la doctrina italiana. Por dicho motivo, en materia de obligaciones y deberes hay que ser especialmente cuidadoso puesto que la terminología no siempre resulta coincidente con la utilizada en nuestro ordenamiento.

Hay deberes que no son correlativos a derechos de otros sujetos y que, por lo tanto, quedan fuera de la relación jurídica y deberes que forman parte de la relación jurídica, correspondiéndose, en este último caso, con derechos subjetivos. A los primeros se les llama deberes (*doveri*), sin más especificación, aunque nosotros, cuando pueda haber confusión, indicaremos que hablamos de "deberes en sentido estricto". A los segundos se les llama obligaciones (*obblighi* cuando no tienen contenido patrimonial y *obbligazioni* cuando lo tienen).

Dicho de otra manera, cuando el deber (entendido en sentido amplio) se caracteriza por el reconocimiento paralelo de un derecho subjetivo, entonces dicho deber implica la necesidad jurídica de un determinado comportamiento⁶ de tal manera que cuando dicha necesidad se plantea frente a otros sujetos, es decir cuando tal necesidad es parte de una relación jurídica, al deber se le denomina obligación (*obbligo-obbligazione*)⁷.

Esta última denominación (obligación), inclusiva tanto de obligaciones de hacer como de dar, coincide en castellano con la de los deberes (en sentido amplio) que se dan en las relaciones jurídicas patrimoniales (obligación), aunque en italiano dichos deberes, de contenido patrimonial, reciben el nombre de *obbligazioni*⁸.

⁶ Frente a toda posición jurídica de poder corresponde, en la relación jurídica en que se inserta el derecho subjetivo, una situación de deber – es decir, la necesidad o exigibilidad de observar cierto comportamiento impuesto por el Derecho – que compete a alguien, ante quien se hace efectivo aquel poder... (LACRUZ BERDEJO, J.L., et al., *Elementos de Derecho Civil I, Parte General del Derecho Civil, Vol.3º, El derecho subjetivo*, José María Bosch Editor, SA, Barcelona, 1990, pág. 96).

⁷ Cfr. BARETTONI, A., voz "Obbligazioni pubbliche", en *Enciclopedia del Diritto*, vol. XXIX, Milano, 1979, pág. 392.

⁸ Cfr. ROMANO, S., *Fragmentos de un diccionario jurídico*, Comares, Granada, 2002, págs. 71–72.

Abundado en lo dicho, con el fin de apuntar al máximo la terminología, dentro de las obligaciones distinguiríamos entre obligaciones formales, de carácter no pecuniario, también llamadas simplemente deberes (un *tertium genus* distinto de los deberes en sentido amplio, que constituyen un género y de los deberes en sentido estricto, que constituyen una especie, pero no encuadrable en una relación jurídica) y obligaciones patrimoniales, de carácter pecuniario.

En la construcción de SANTI ROMANO⁹, distinta, en este punto, de la que seguiremos en este trabajo, en la palabra obligación se incluirían dos conceptos que guardan una relación de género (*obblighi*) a especie (*obbligazione*)¹⁰. Nosotros sin embargo, siguiendo a BERLIRI, no hemos considerado que exista una relación de género a especie entre *obblighi* y *obbligazione* sino que ambos términos se encuentran al mismo nivel, es decir, el segundo, no constituye una subespecie del primero. En este modelo, que es, repetimos, el que nosotros acogemos, *obblighi* se referiría a obligaciones de contenido no patrimonial y *obbligazione* a las de contenido patrimonial¹¹.

⁹ Refiriéndose a las *obblighi* dice (dejamos sin traducir las expresiones *obblighi* y *obbligazioni*):... nombre éste, que aparece apropiado, incluso porque los deberes que se dan en relaciones jurídicas patrimoniales se indican con el nombre, ya consagrado por el uso constante y general de “*obbligazioni*” y, por lo tanto, a la especie de deberes en que se comprendería la subespecie de las “*obbligazioni*” le cuadra bien el nombre similar, pero **oportunamente más genérico**, de *obblighi*... (ROMANO, S., *Fragments de un diccionario jurídico*, Comares, Granada, 2002, pág. 72 y ROMANO, S., *Frammenti di un dizionario giuridico*, Giuffrè, Milano, 1947, pág. 105).

¹⁰ ... “*obbligo*” tiene un sentido general, expresivo de deber jurídico; “*obbligazione*”, en cambio, tiene... un sentido específico con el que se quiere representar lo que, en derecho romano se definió: “*obligatio est iuris vinculum, quo necessitate adstringimur ad aliquid dandum, vel faciendum, vel prestandum*” [La obligación es un vínculo jurídico en virtud del cual uno está constreñido, respecto a otro, a dar, hacer o prestar alguna cosa] (ROMANO, S., *Fragments de un diccionario jurídico*, Comares, Granada, 2002, págs. 55–56, nota del traductor).

¹¹ Así, según BERLIRI (dejamos también aquí sin traducir las expresiones *obbligo* y *obbligazione*), ...la diferencia entre “*obbligo*” y “*obbligazione*” habrá de encontrarse, como ya ha habido ocasión de indicar anteriormente, en el carácter de la prestación que constituye el contenido de la relación tributaria: si la prestación tiene carácter patrimonial, se estará en presencia de una “*obbligazione*”, mientras que, en el caso contrario, se estará en presencia de una simple “*obbligo*” (BERLIRI, A.,

1.1.1. Deberes que no son correlativos de derechos (*Doveri*)¹²

El hecho de la existencia de deberes (en sentido estricto) que no se insertan en una relación jurídica y que, por lo tanto, no son correlativos de un derecho subjetivo, no significa que aquellos no se correspondan con otro tipo de poderes cuya función sería la de asegurar su cumplimiento. Entre el deber y su correlativo poder (distinto de un derecho subjetivo) ciertamente existe conexión, pero dicho nexo es distinto del que une a una obligación con su correspondiente derecho subjetivo. Así pues el nexo, no constituye una relación jurídica.

Con frecuencia aquella conexión entre deber y poder es tan estrecha que se unen en un mismo sujeto con la finalidad de ejercer una función. En otras ocasiones, la conexión es menos estrecha, no se limita a sujetos determinados sino que persigue una finalidad objetiva: la norma impone un deber y solo cuando no se cumple interviene el poder, bien constriñendo a su cumplimiento bien supliendo al obligado o bien sancionándolo¹³. Finalmente el deber puede estar vinculado al derecho de otro, pero sin que exista relación jurídica, como ocurre por ejemplo en el caso de los llamados derechos absolutos¹⁴.

Los deberes, pueden ser positivos o negativos. Los deberes positivos son escasos puesto que cuando se tiene un deber de hacer o de dar suelen estar determinados los sujetos beneficiarios y constituir la vinculación entre el obligado y los beneficiarios

Principios de Derecho Tributario, Volumen II, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1971, pág. 83 y BERLIRI, A., *Principi di Diritto Tributario, Volumen II*, Giuffrè, Milano, 1957, págs. 11 y 12).

¹² Cfr. ROMANO, S., *Fragmentos de un diccionario jurídico*, Comares, Granada, 2002, págs. 60–65.

¹³ Véase al respecto el art. 96.1 LRJAPAC, relativo a los medios de ejecución forzosa.

¹⁴ Proveniente de la distinción del Derecho romano, entre la *actio in rem* y la *actio in personam*, los derechos absolutos son los que tienen eficacia y son ejercitables y oponibles frente a todos (*erga omnes*), cuyo caso más típico es la categoría de los derechos reales; los derechos relativos son los ejercitables frente a la persona concreta sobre cuya conducta recae el poder concedido al sujeto: son los derechos de obligación (O'CALLAGHAN MUÑOZ, X., *Compendio de derecho civil, Tomo I, Parte General*, EDERSA, Madrid, 1994, pág. 223).

una relación jurídica, de manera que no nos encontraremos ante un deber propiamente dicho (es decir, ante un deber en sentido estricto) sino ante una obligación. Aún así, es posible encontrar deberes positivos como por ejemplo cuando, por estar los mismos vinculados a una función, quedan al margen de concretas relaciones jurídicas, no constituyendo pues obligaciones¹⁵. Los deberes negativos suponen la necesidad de no traspasar la esfera de poder de otros, consisten en limitaciones de abstención como por ejemplo el deber del Estado de abstenerse de cualquier injerencia en la intimidad de los ciudadanos o el deber de estos de no obstaculizar las actuaciones inspectoras tendentes a la obtención de información con trascendencia tributaria.

Los deberes, a diferencia de las obligaciones, suelen ser de carácter general¹⁶ por afectar a quienes disponen de determinada capacidad, cualidad o se encuentran en una posición determinada. De ordinario se imponen por norma¹⁷.

¹⁵ Como ejemplos de dicho tipo de deberes podemos citar el deber del legislador de emitir una ley (cuando por ejemplo la Constitución dice: la Ley regulará...), del juez de dictar una sentencia o de la Administración de dictar un acto administrativo. Hablamos en estos casos de deberes, puesto que en ninguno de ellos se tiene un derecho subjetivo, aunque, en determinados casos, puede ostentarse un interés legítimo. En el ámbito de la información tributaria podemos citar el deber, previsto en el artículo 85.2.a) LGT de publicar los textos actualizados de las normas tributarias, en donde no existe ni un derecho subjetivo ni un interés legítimo a exigir dicha publicación. A lo sumo, un simple interés, sin trascendencia jurídica.

¹⁶ Pueden, sin embargo, existir deberes no generales, bien por derivar de disposiciones singulares o por ser inherentes a funciones reguladas no por ley sino por negocios jurídicos (por ejemplo, en el ámbito privado, cuando las actividades a realizar por el albacea se establecen en el testamento). El principio de reserva de ley establecido en el artículo 31.3 CE para las prestaciones personales de carácter público impide sin embargo que los deberes de prestación de carácter personal, dentro de los que cabría encuadrar a los deberes de información sobre terceros, puedan establecerse por norma distinta de la ley.

¹⁷ Así por ejemplo, el deber de presentar declaraciones establecida en el art. 29.2.c) LGT (aunque en dicho artículo se habla de obligaciones tributarias formales la falta de concreción de los sujetos, del ámbito y del contenido del deber no permite calificar aquel deber como obligación hasta que el mismo se concrete en normas específicas). En la medida en que los deberes de información supongan prestaciones personales deberán de establecerse por ley, con independencia de que, eventualmente, la ley pueda habilitar a la Administración para su exigencia, una vez definidos sus elementos esenciales.

Pueden existir deberes en los que el beneficiario de los mismos no tenga la cualidad de persona, de tal manera que no se puede hablar de derecho subjetivo. Un ejemplo de este tipo de deberes, aunque en el ámbito del Derecho privado, lo encontramos en las *disposiciones hechas a favor de los pobres en general* (art. 749 CC), en donde existe un deber del heredero pero sin un correlativo derecho subjetivo de un tercero (la facultad de que dispone el albacea para ejecutar el testamento, en cuanto que actúa como titular de un oficio, no puede ser calificada de derecho)¹⁸.

En otros casos, aun existiendo beneficiario del deber de otro, el mismo no dispone de un derecho subjetivo, sería el caso de las deudas de juego (art. 1798 CC), pertenecientes al ámbito de las llamadas obligaciones naturales¹⁹.

¹⁸ En el ámbito tributario podría darse el caso de la estimación de una devolución a favor de alguien que, habiendo fallecido ha dejado su herencia a los pobres en general. El deber de la Administración tributaria, que sería una obligación, de efectuar la devolución a favor de los sucesores, no supondría un correlativo derecho subjetivo de terceros eventuales beneficiarios de la devolución. Cabría, por otro lado, plantearse si puede hablarse de derechos subjetivos en relación con las entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, que tienen, según el artículo 35.4 LGT, la consideración de obligados tributarios. Ciertamente no puede hablarse de personalidad en estos casos, sin embargo, la doctrina parece admitir la posibilidad de que sean titulares de un derecho subjetivo, hablándose entonces de derechos sin sujeto. En referencia, en lo que nos interesa, a la herencia yacente, se ha dicho que estos casos *son más bien supuestos de indeterminación transitoria del titular, en que se organiza, a fin de mantener la cohesión de una masa patrimonial o de defender los eventuales intereses de los posibles titulares definitivos, una especial situación interina o de pendencia durante aquella indeterminación* (DÍEZ PICAZO, L., *Sistema de Derecho Civil*, Volumen I, Tecnos, Madrid, 1990, págs. 444–445).

¹⁹ En materia de obligaciones naturales, la renuncia tácita a la prescripción ganada, es decir el pago de la deuda prescrita, constituye una obligación natural, respecto de la cual el beneficiario no dispone de un derecho subjetivo. Por el contrario, en el ámbito tributario, producida la prescripción, no existe obligación natural, de manera que el pago de la obligación prescrita obliga a la devolución. De otra manera: quien pagó una deuda prescrita, en el ámbito civil, no tiene un derecho subjetivo a la devolución, pero si lo tiene en el ámbito tributario. Un caso, en el ámbito tributario, en donde el beneficiario (la Administración) del deber de otro (el contribuyente) no dispone de un derecho subjetivo, lo hemos encontrado en el art. 12 de la Ley 12/2004, de medidas financieras (DOGC 4292/2004, de 31 de diciembre). Dicha norma establece que los sujetos pasivos del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados en el caso de transmisión de turismos de 10 años o más de antigüedad, no están obligados a presentar la autoliquidación (se recurrió a esta vía puesto que la Generalitat no tenía competencias para declarar exenciones). La Instrucción 3/2005, de 26 de abril, sobre el régimen de autoliquidación de las transmisiones patrimoniales de determinados vehículos usados, estableció que *... si no existiendo la obligación, se realiza el pago del impuesto, hay que entender que no resulta procedente su devolución...* Sin entrar a juzgar la bondad

Otras veces, en fin, frente al deber, no se encontrará un derecho subjetivo sino un interés legítimo²⁰.

1.1.2. Obligaciones no patrimoniales (*Obblighi*)

Las obligaciones no patrimoniales pueden ser confundidas con los deberes en sentido estricto²¹. Las primeras suponen una concreción de los segundos de igual manera que el derecho subjetivo puede suponer la concreción de una potestad²².

En el ámbito de la información tributaria, este proceso de concreción lo podemos ilustrar, por lo que se refiere a los deberes del propio obligado tributario, a partir del art. 29.2.c) LGT en el cual se establece el deber, en sentido estricto (aunque la LGT lo califica de obligación²³) de presentar declaraciones, autoliquidaciones y

técnica y jurídica de la norma, nos encontraríamos aquí ante una suerte de obligación natural en la cual no existe obligación de ingresar, pero si se ingresa, no existe un derecho a la devolución.

²⁰ Aunque la vulneración de un derecho subjetivo supone siempre la infracción de una norma, no siempre la vulneración de una norma conlleva la violación de un derecho subjetivo. Unas normas garantizan, frente a la actividad administrativa, situaciones jurídicas individuales (normas de relación) constituyendo un derecho subjetivo de los ciudadanos; otras normas (dirigidas a garantizar, frente a la Administración, la organización, el contenido o el procedimiento de la actuación administrativa), en cambio, garantizan, principalmente, intereses públicos (normas de acción). En estos casos, los ciudadanos no disponen de un derecho subjetivo. Sin embargo, cuando la observancia o no de dichas normas supone una ventaja o desventaja para ellos de tal manera que tienen un interés cualificado en la observación de la norma por parte de la Administración, se dice que aquellos tienen un interés legítimo (Cfr. GARRIDO FALLA, F., *Tratado de Derecho Administrativo*, Volumen I, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1985, pág. 537).

²¹ *Es preciso distinguir cuidadosamente estas obligaciones (de hacer) de los deberes en sentido estricto, con los que a menudo se confunden* (FALCÓN TELLA, R., "Aproximación al contenido del tributo como instituto jurídico", en *Estudios Jurídicos, en Conmemoración del X Aniversario de la Facultad de Derecho*, Separata, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Córdoba, 1991, pág. 272).

²² Cfr. GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ RODRIGUEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo II, Civitas, Madrid, 1993, pág. 34.

²³ Aunque en relación con la anterior LGT, resulta claramente vigente, especialmente en relación con el art. 29 LGT, la opinión según la cual:... *la terminología empleada en las distintas disposiciones suele ser incorrecta, pues se utiliza a veces el vocablo "obligación" en vez del de "deber"* (HURTADO GONZÁLEZ, J.F., *El deber de colaborar con la Administración tributaria facilitando información sobre terceros*, Lex Nova, Valladolid, 2001, pág. 98). Sin embargo la concepción

comunicaciones. Claramente nos encontramos ante un deber en sentido estricto dada la ausencia de una relación jurídica con un sujeto determinado o determinable. Sin embargo, cuando cualquiera de las normas reguladoras de un tributo concreto impone la presentación de la declaración correspondiente (o bien lo exige la Administración tributaria mediante un requerimiento), el deber se ha convertido en una obligación de hacer y la Administración resulta ser titular del correlativo derecho subjetivo, materialización de su potestad, a exigir el cumplimiento de la obligación²⁴.

como deber, consideramos que hay que hacerla en base a la falta de concreción de los sujetos a los que se dirige así como del contenido del objeto al que se refiere, no en base a la falta de carácter pecuniario como hace ESCRIBANO al afirmar que... *En nuestra opinión, sería más correcto técnicamente hablar, en este caso, de deberes tributarios, precisamente en atención a la explícita carencia de carácter pecuniario* (ESCRIBANO LÓPEZ, F., “El Deber de Colaboración de las Administraciones Públicas en materia tributaria [Segunda Parte]”, *Análisis Tributario*, núm. 259, 2009, pág. 14).

²⁴ En relación a los deberes de información de los actuales artículos 29 y 93 LGT, hay que decir que *en ninguno de estos casos existe, en efecto, un vínculo de naturaleza obligacional, sino que se trata de deberes en sentido estricto, sin perjuicio de que, en vía normativa o de gestión tributaria, dichos deberes pueden concretarse en verdaderas obligaciones de hacer* (FALCON TELLA, R., “Aproximación al contenido del tributo como instituto jurídico”, en *Estudios Jurídicos, en Conmemoración del X Aniversario de la Facultad de Derecho*, Separata, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Córdoba, 1991, pág. 273). Respecto al suministro de información, se afirma pues que la concreción en vía normativa convierte el deber en obligación, sin embargo, la doctrina no parece ser unánime al respecto, puesto que en sentido contrario, parece sostenerse que *con la realización del presupuesto de hecho de la norma, lo que surge no es una obligación, en el sentido técnico jurídico del término, sino un deber específico o individualizado en el que se concreta el deber genérico de información tributaria de terceros* (LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Los deberes de información tributaria de terceros*, Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 105). En contra de esta postura (y por lo tanto en la línea de la primera, que hacemos nuestra) se ha dicho que *en otros casos la norma exige directamente la información cuando concurren determinados supuestos fácticos, por lo que – en rigor – estaríamos ante auténticas obligaciones en el sentido del artículo 1088 CC* (HERRERA MOLINA, P.M., *La potestad de información tributaria sobre terceros*, La Ley, Madrid, 1993, pág. 59). El propio SÁINZ DE BUJANDA avala este criterio: *Por lo general, la ley otorga sólo la facultad de imponer a determinadas personas ciertas obligaciones de Derecho Administrativo, por lo que es normalmente necesario un acto administrativo, basado en la ley, que concrete la obligación, es decir, que comunique a la persona requerida lo que de ella se pretende. No obstante, no son extrañas al Derecho Administrativo ciertas obligaciones que derivan directamente de la ley, v. gr., obligación de presentar la declaración tributaria sin necesidad de especial intimación, ... En estos casos, si se produce un acto administrativo que intime al cumplimiento de la obligación, servirá tan sólo para reforzar, es decir, será meramente declarativo* (SÁINZ DE BUJANDA, F., *Sistema de derecho financiero, I, Introducción, Vol. II*, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985, pág. 52). Este tipo de acto administrativo constituiría una *declaración vinculante de la extensión concreta de cómo el deber legal tiene que ser cumplido por el administrado... estamos en presencia*

En relación al deber de información, bien derivada, dicha información, de las propias obligaciones tributarias o bien relativa a terceros con los que se mantienen relaciones económicas, profesionales o financieras, previsto en los artículos 29 y 93 LGT, se establece el deber de proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes susceptibles de tener trascendencia tributaria. Se trata de un deber en sentido estricto, sin embargo, dicho deber se concreta, tanto en los casos de información sobre el mismo sujeto pasivo como en el caso de información sobre terceros, por vía legal²⁵ o reglamentaria²⁶ o mediante un requerimiento individualizado. En este momento, producida la concreción, bien por

*de un acto distinto de las puras órdenes; éstas hacen surgir el deber, las declaraciones de que aquí se trata definen sólo su extensión, aquellas son actos constitutivos, éstas meramente declarativos de la vinculación que surge de la norma... estamos en presencia de una de las "falsas órdenes" contra las que ya previno MAYER; es más bien una intimidación para que se efectúe un deber que está ya definido por la ley o por un acto anterior y que puede comprender un requerimiento conminatorio, con eventual fijación de un plazo, o un mero apercebimiento para que el obligado adquiera conciencia de su situación irregular... (GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ RODRIGUEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo II, Civitas, Madrid, 1993, pág. 154). En este sentido cabe citar las cartas enviadas por la Agencia Tributaria a titulares de cuentas en Suiza detectados gracias a la colaboración de la Administración Tributaria francesa o las enviadas a quienes percibiendo pensiones del extranjero, no habían tributado en España.*

²⁵ En el caso de información sobre terceros, hablaremos entonces de información por suministro. Encontramos un ejemplo de concreción legal del deber de suministro, establecido con carácter general en el art. 29.2.f) LGT, que establece *la obligación de aportar... cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria... en declaraciones periódicas*, en el artículo 169.Uno.5º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), en donde se establece que *los sujetos pasivos del impuesto... estarán obligados... a... presentar periódicamente... información relativa a sus operaciones con terceras personas*. Así, el art. 29.2.f) LGT establece el deber en sentido estricto y, en el artículo 169.Uno.5º LIVA dicho deber, por vía legal, se convierte en una obligación. Análogamente, la potestad inicial de la Administración tributaria se convierte en un derecho subjetivo.

²⁶ En el caso del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), el deber de presentar autoliquidaciones establecido en el art. 29.2.c) LGT se concreta por vía reglamentaria y no legal. Así, el artículo 101 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 (RITPAJD), establece que *los sujetos pasivos deberán presentar ante los órganos competentes de la Administración tributaria la autoliquidación del impuesto...* Una vez más, el art. 29.2.c) LGT establece el deber en sentido estricto y el artículo 101 RITPAJD mediante un proceso de concreción de aquel, establece la obligación de hacer, la presentación de la correspondiente obligación y, correlativamente, el derecho subjetivo de la Administración a exigir su presentación.

vía legal o reglamentaria²⁷ bien por vía de requerimiento²⁸, aquel deber se habrá materializado en una obligación de hacer de aquellos afectados por el ámbito de la norma o a los cuales se ha dirigido el requerimiento.

En otros casos, el deber en sentido estricto no es susceptible de ser concretado y no puede por lo tanto haber nunca un derecho subjetivo a favor de la parte activa de la situación jurídica subjetiva correspondiente²⁹.

1.2. Situaciones jurídicas subjetivas³⁰

²⁷ Así, el deber, en sentido estricto, de presentar declaraciones por parte del mismo sujeto pasivo, establecido en el art. 29.2.c) LGT, se convierte en obligación cuando, a través del artículo 169.Uno.6° de la LIVA, se establece que *los sujetos pasivos del impuesto... estarán obligados... a... presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes...*

²⁸ En este caso, a pesar de que también se establece en el artículo 169.Uno.5° de la LIVA, que *los sujetos pasivos del impuesto... estarán obligados... a... presentar... a requerimiento de la Administración información relativa a sus operaciones económicas con terceras personas*, no existe concreción del sujeto obligado por no existir todavía el requerimiento, motivo por el cual, la atención del requerimiento sigue siendo un deber en sentido estricto, si bien más concreto que el mencionado en la LGT, por limitarse exclusivamente al ámbito de un impuesto determinado. Cuando se concrete el sujeto, a través del requerimiento, el mismo tendrá una obligación de hacer y la Administración tributaria un correlativo derecho subjetivo a que el mismo sea atendido.

²⁹ Respecto al IVA, el repercutido no tiene un derecho subjetivo a la repercusión puesto que la repercusión no se establece en interés del repercutido sino en atención *al interés financiero que preside la organización del tributo*, con la finalidad de hacer efectivo el principio contributivo que debe de presidir el sistema tributario, lo cual no implica que el repercutido no pueda exigir la repercusión alegando un interés legítimo. De igual manera, en el IRPF el retenedor no tiene obligación de retener sino que tiene un deber en sentido estricto por el mismo motivo mencionado respecto al IVA. El retenido por lo tanto, dispondrá de un interés legítimo, pero no de un derecho subjetivo (Cfr. FALCON TELLA, R., “Aproximación al contenido del tributo como instituto jurídico”, en *Estudios Jurídicos, en Conmemoración del X Aniversario de la Facultad de Derecho*, Separata, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Córdoba, 1991, pág. 275, notas 48 y 49).

³⁰ En este subepígrafe seguimos a GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ RODRIGUEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo II, Civitas, Madrid, 1993, págs. 28–37. Hay que tener en cuenta sin embargo que... *cualquier ensayo de clasificación de las situaciones jurídicas subjetivas derivadas del tributo implica un recurso constante a categorías de la teoría general del Derecho, que no siempre se manejan de forma unívoca por la doctrina* (FALCON TELLA, R., “Aproximación al contenido del tributo como instituto jurídico”, en *Estudios Jurídicos, en Conmemoración del X Aniversario de la Facultad de Derecho*, Separata, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Córdoba, 1991, pág. 259). Así por ejemplo, se considera por una parte de la doctrina, ciertamente minoritaria, que los intereses legítimos constituyen una modalidad de derecho subjetivo (Cfr. ROUBIER, P., *Droit subjectifs et situations juridiques*, Dalloz, París, 1963 y GARCIA DE

El ciudadano, cuando ejerce la capacidad que el ordenamiento le reconoce, puede resultar titular de distintas situaciones jurídicas que pueden ampliar o reducir su esfera jurídica³¹. Cuando dicha esfera se amplía dichas situaciones jurídicas, que llamamos activas, pueden consistir en potestades, derechos subjetivos o intereses legítimos³². Cuando la esfera se reduce las situaciones jurídicas, llamadas entonces pasivas, pueden ser: la sujeción³³, el deber y la obligación. Dichas situaciones pueden estar o no vinculadas a través de una relación jurídica³⁴.

ENTERRIA, E. y FERNANDEZ RODRIGUEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo II, Civitas, Madrid, 1993, pág. 51) o que solo son obligaciones aquellas cuyo contenido tiene carácter patrimonial (BERLIRI y CORTÉS). Las situaciones jurídicas pueden agruparse en tres grandes grupos: Deberes, poderes y posiciones de integración y conexión de poderes y deberes. Dentro de los deberes distinguimos entre deberes en sentido estricto y obligaciones; dentro de los poderes distinguimos entre derechos subjetivos, potestades, intereses legítimos, cargas y acciones; dentro de las posiciones jurídicas de integración y conexión de poderes y deberes distinguimos entre relaciones jurídicas y situaciones jurídicas personales (status, capacidad, representación) (Cfr. CASTÁN TOBEÑAS, J., *Situaciones Jurídicas Subjetivas*, Instituto Editorial Reus, Madrid, 1963, págs. 51-53).

³¹ Suelen darse también situaciones mixtas en las cuales sobre un mismo sujeto concurren, simultáneamente situaciones jurídicas de ventaja y de desventaja. Por otro lado, a la situación de ventaja de un sujeto, no necesariamente ha de corresponder una de desventaja del otro sujeto de la relación.

³² En relación con los intereses legítimos, se habla de normas de acción, dictadas básicamente para garantizar una utilidad pública y que imponen deberes a la Administración que no se corresponden con un derecho subjetivo de ningún particular. Aunque cualquier ciudadano podría alegar interés en tales normas, se trataría de un interés impreciso que por no estar protegido por el ordenamiento se conoce con el nombre de simple o mero interés. Sin embargo, puede haber particulares para los que dichas normas producen una especial ventaja o desventaja. En estos casos, protegidos por el ordenamiento, se habla de intereses legítimos (Cfr. GARRIDO FALLA, F., *Tratado de Derecho Administrativo*, Volumen I, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1985, pág. 537). Así por ejemplo, el deber de difundir el texto de las normas estatales con rango de ley y de Real Decreto en materia tributaria en los que se hayan producido variaciones respecto de los textos vigentes en el año precedente, contemplado en el artículo 86.1 LGT, sería una norma de acción.

³³ Se ha afirmado que este concepto *ha de entenderse, no como expresión de una idea de subordinación o sometimiento, sino, más simplemente, en el sentido de la eventualidad de soportar las consecuencias, que pueden ser normalmente desventajosas, aunque puedan también no serlo, del ejercicio de la potestad* (GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ RODRIGUEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo II, Civitas, Madrid, 1993, pág. 31). Sin embargo, en relación con el fundamento jurídico tercero de la STC 76/1990, de 26 de abril (RTC 1990\76), en donde el Tribunal Constitucional afirmaba que *para los ciudadanos este deber constitucional (el de contribuir) implica... una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria...*, duramente criticado por la doctrina, se ha dicho que *resulta inexacto afirmar que el ciudadano, en cuanto tal, se*

1.2.1. Situaciones jurídicas activas

Potestad y derecho subjetivo forman parte del género común de los poderes, entendidos estos en sentido amplio, que el ordenamiento atribuye en razón de los intereses por él protegidos. Las potestades se manifiestan en una dirección genérica que no recae sobre objetos singularmente determinados ni se resuelve en pretensiones hacia otros sujetos, motivo por el cual no pueden ser correlativas de obligaciones. Por el contrario los derechos subjetivos recaen sobre objetos concretos y se enmarcan dentro de relaciones jurídicas con personas determinadas con correlativas obligaciones³⁵.

Aunque algún sector doctrinal (y también la doctrina alemana) considera que los intereses legítimos, otra situación jurídica activa, constituyen una modalidad de derecho subjetivo, la gran mayoría de la doctrina los distingue. Así, cuando una norma o actuación administrativa destinada a la protección de intereses generales, indirectamente, produce, sin ser su objetivo, un beneficio a un tercero, de tal manera

*encuentre en una situación de sujeción o esté “sujeto” a alguno de esos poderes públicos: en cuanto ciudadano, solo está “sujeto” –al igual que los propios poderes públicos– a la Constitución y a la ley (SANCHEZ SERRANO, L., “Los españoles, ¿súbditos fiscales? (II)”, *Impuestos I*, 1992, pág. 258). Por este motivo, cuando no resulte claro que la expresión “sujeción” o “sujeto” se refiere a la Constitución o las leyes, hablaremos de “vinculación”.*

³⁴ Aunque a veces se utiliza un concepto amplio de relación jurídica, en el sentido de cualquier relación social regulada por el derecho, *de relación jurídica en sentido riguroso, sólo se puede hablar cuando frente al derecho de uno (sujeto activo) se contraponga una obligación, pasiva o negativa, específica de otro (sujeto pasivo) (BRANCA, G., *Istituzioni di Diritto privato*, Zutti, Bologna, 1956, pág. 20). Adoptando también un concepto restringido de relación jurídica, GARRIDO la ha definido como aquella que se da entre dos sujetos de Derecho cuando la situación de poder en que se encuentra uno de ellos se corresponde necesariamente con una situación actualizada de deber de otro... las situaciones jurídicas que entre sí quedan enlazadas, mediante el concepto de relación jurídica, son las conocidas con los nombres de derecho subjetivo y obligación. El hecho de que la situación deba de estar actualizada distingue la situación de deber de los simples deberes genéricos que solo se convierten en obligaciones concretas mediante un acto de ejercicio por parte del titular de la situación correlativa de poder (GARRIDO FALLA, F., *Tratado de Derecho Administrativo*, Volumen I, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1985, pág. 524 y nota 5).*

³⁵ Cfr. ROMANO, S., *Fragmentos de un diccionario jurídico*, Comares, Granada, 2002, pág. 223.

que el mismo está interesado en que dicha situación se mantenga, se dice que dicho tercero tiene un interés legítimo.

1.2.1.1. De la Administración

a) Potestades³⁶

La actuación administrativa, para ser válida, debe de estar amparada por una previsión normativa de tal manera que solo cuando aquella actuación pueda venir referida a un precepto jurídico podrá afirmarse la validez de su actuación³⁷. Para poder llevar a cabo dicha actuación el ordenamiento jurídico atribuye a la Administración facultades de actuación así como los poderes jurídicos necesarios para ejercer dichas facultades³⁸, poderes que llamamos potestades³⁹.

³⁶ La insuficiencia del concepto estricto de derecho subjetivo para explicar las situaciones jurídicas en que pueden encontrarse el Estado y el ciudadano dio lugar a la teoría de las potestades jurídicas, formulada por Santi Romano en 1926, en la primera edición de su *Corso di Diritto Costituzionale* y desarrollada en posteriores escritos (Cfr. GARRIDO FALLA, F., *Tratado de Derecho Administrativo*, Volumen I, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1985, pág. 542).

³⁷ ... *el derecho objetivo no solamente limita la actividad de la Administración, sino que la condiciona a la existencia de una norma que permita esa actuación concreta, a la que en todo caso debe ajustarse* (STS de 3 de enero de 1979, Considerando 6º [RJ 1979\7]). Se trata del principio básico en el ámbito de Derecho Administrativo en virtud del cual *quae non sunt permissae prohibita intelliguntur* y que sienta la doctrina de la vinculación positiva de la Administración a la legalidad, establecida, a nivel constitucional, en los artículos 9.1 CE (sujeción de los poderes públicos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico) y 103.1 CE (sometimiento pleno de la Administración Pública a la Ley y al Derecho).

³⁸ Las pretensiones administrativas se fundamentan en un cúmulo de potestades que en gran medida derivan del proceso de privatización que se ha dado en el procedimiento de liquidación del tributo. El creciente protagonismo de los obligados tributarios consecuencia del proceso de implantación de las autoliquidaciones ha reducido la actuación de la Administración a desarrollar una serie de actuaciones de control como ocurre con la exigencia de información con trascendencia tributaria a determinado tipo de sujetos que la tienen a su alcance (Cfr. ESEVERRI MARTINEZ, E., “Las posiciones subjetivas derivadas de la aplicación del tributo”, *Estudios de Derecho y Hacienda, Homenaje a CÉSAR ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA*, Ministerio de Economía y Hacienda, Volumen II, Madrid, 1987, pág. 860).

³⁹ ... *habría que hablar más propiamente de potestades cuando su titular aparece investido de una autoridad, sea ella de derecho público, sea de derecho privado, mientras que cuando falta este elemento de la autoridad y de la consiguiente posición de superioridad o supremacía, se ha usado más frecuentemente la palabra genérica “poder”* (ROMANO, S., *Fragmentos de un diccionario*

La potestad es un poder atribuido por el ordenamiento susceptible de actuar frente a círculos genéricos de personas que, respecto del titular de la potestad se suele afirmar que se encuentran en una situación de sujeción⁴⁰. Sin embargo, nosotros utilizaremos la expresión “vinculación” puesto que la situación de sujeción, solo se da en relación con la Constitución y el resto de ordenamiento jurídico⁴¹ (las relaciones contractuales o estatutarias no dejan de ser casos particulares de sujeción al ordenamiento jurídico). El ejercicio de la potestad convierte a aquel poder en un derecho subjetivo⁴².

jurídico, Comares, Granada, 2002, pág. 247). ... parece preferible reducir el término “poder” a aquellos supuestos en que nos referimos a la facultad de dictar leyes (poder legislativo) y emplear el de “potestad” cuando hacemos alusión a aquellas situaciones jurídicas activas que se caracterizan por las notas señaladas anteriormente (potestades administrativas) (SÁINZ DE BUJANDA, F., *Lecciones de Derecho Financiero*, Universidad Complutense-Facultad de Derecho. Sección de Publicaciones, Madrid, 1989, pág. 77). Parece pues que hay acuerdo en utilizar el término potestad para aquellos casos en que es la Administración la titular de la misma, sin embargo, en relación a la expresión "poder", las soluciones son divergentes. Nosotros utilizaremos la expresión potestad para referirnos tanto al poder de la Administración como al que, en un momento determinado, pueda existir a favor del ciudadano, aunque ocasionalmente también utilizaremos la expresión facultad para recordar que con esta expresión la doctrina se refiere a las potestades que puede ostentar el ciudadano en el ámbito tributario. Por coherencia con la terminología constitucional, hablaremos de "poder" cuando nos refiramos al que tiene quien ostenta la facultad de dictar normas.

⁴⁰ La potestad consiste por lo tanto en un poder, de querer o de actuar, que ejercido en virtud de una norma jurídica, produce situaciones jurídicas en las cuales otros sujetos quedan vinculados. Estos otros sujetos, por su parte, quedan sujetos: se encuentran en una situación pasiva de inercia. Situación que puede ser de ventaja, de indiferencia o de desventaja, y en este último caso se llama sujeción (GIANNINI, M.S., *Lezioni di Diritto Amministrativo*, Vol. I, Giuffrè, Milán, 1950, pág. 266. La traducción es nuestra).

⁴¹ La situación de vinculación supone la eventualidad de soportar las consecuencias del ejercicio de la potestad. Una vez ejercida la potestad, la vinculación se convierte en otra figura distinta: un deber, una obligación,... (Cfr. GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ RODRIGUEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo II, Civitas, Madrid, 1993, pág. 32). Así por ejemplo, la vinculación a la potestad tributaria supone que, cuando la potestad se ejerza (por ejemplo, mediante la práctica de un requerimiento), aquella vinculación se puede concretar en una obligación tributaria. Debe de quedar claro que la situación de sujeción solo puede darse respecto de la Constitución y del ordenamiento jurídico, nunca frente a la Administración o cualquier poder público (Cfr. SANCHEZ SERRANO, L., “Los españoles ¿súbditos fiscales?”, *Impuestos I*, 1992, pág. 259).

⁴² Según el tipo de poder garantizado por el ordenamiento jurídico, abstracto o concreto, hablaremos respectivamente, de potestad o de derecho subjetivo. *El Estado y la comuna, en cuanto titulares de la potestad tributaria, no tienen derecho alguno de crédito hacia los ciudadanos. Esto sólo surge tras el*

La potestad se caracteriza, en primer lugar, por no derivar de ninguna relación jurídica, pacto, negocio jurídico, acto o hecho singular sino que deriva directamente del ordenamiento jurídico; en segundo lugar por manifestarse de forma genérica, es decir por no referirse a un objeto o pretensión concreta sino a un ámbito de la actuación administrativa solo definido a grandes rasgos o sobre aspectos elementales, de manera que solo supone la posibilidad abstracta de producir efectos jurídicos⁴³; en tercer lugar la potestad no se corresponde con un deber susceptible de ser atribuido a un sujeto específicamente obligado⁴⁴ sino con una vinculación⁴⁵, que de ordinario recae sobre un círculo de sujetos, que supone la necesidad de soportar los efectos que eventualmente podrían derivar del ejercicio de la potestad⁴⁶; finalmente, en

ejercicio de aquella potestad o sea, cuando el ente, valiéndose de la misma, haya aplicado un tributo determinado (ZANOBINI, G., *Curso de Derecho Administrativo, Tomo I, Parte General*, Ediciones Arayú, Buenos Aires, 1954, pág. 228).

⁴³ Así, la potestad reglamentaria se dirige sobre ámbitos de carácter general caracterizados por la eventualidad de dirigirse a un conjunto indeterminado de objetos. Asimismo, la potestad sancionadora no se refiere a situaciones singulares y concretas sino a situaciones con contenidos y sujetos susceptibles de integrar los supuestos de hecho contemplados en la norma. Hay que tener en cuenta, sin embargo, que la potestad reglamentaria *no forma parte del contenido del tributo, sino que contribuye, dentro de los límites derivados de la reserva de ley, a la delimitación de dicho contenido* (FALCON TELLA, R., “Aproximación al contenido del tributo como instituto jurídico”, en *Estudios Jurídicos, en Conmemoración del X Aniversario de la Facultad de Derecho*, Separata, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Córdoba, 1991, pág. 262).

⁴⁴ El deber o la obligación podrán surgir de la relación jurídica que pudiera originarse a través del ejercicio de la potestad pero nunca de la mera vinculación a la potestad (Cfr. GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ RODRIGUEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo I, Civitas, Madrid, 1993, pág. 430).

⁴⁵ En general reservaremos la expresión sujeción para aquellos casos en que nos referimos al sometimiento a la Constitución y al resto de ordenamiento jurídico. Respecto a la sujeción, término habitualmente usado por la doctrina administrativa, a potestades administrativas, utilizaremos la expresión “vinculación”.

⁴⁶ Los sujetos afectados por los deberes de información por suministro o por captación se encuentran en situaciones jurídicas subjetivas no fundamentadas en la existencia de una relación jurídica de carácter crediticio sino que resultan ser consecuencia mediata del ejercicio de potestades administrativas (Cfr. ESEVERRI MARTINEZ, E., “Las posiciones subjetivas derivadas de la aplicación del tributo”, *Estudios de Derecho y Hacienda, Homenaje a CÉSAR ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA*, Ministerio de Economía y Hacienda, Volumen II, Madrid, 1987, pág. 859).

cuarto lugar, la atribución de la potestad debe de efectuarse por el ordenamiento jurídico y no derivar de actos jurídicos determinados⁴⁷.

Las potestades admiten distintas clasificaciones: 1. Innovativas y conservativas. Las primeras crean, modifican o extinguen situaciones o relaciones jurídicas concretas, derechos, deberes, obligaciones, normas (por ejemplo la potestad liquidatoria, recaudatoria o sancionadora). Las segundas conservan, tutelan, realizan situaciones jurídicas preexistentes, sin modificarlas o extinguirlas (la potestad certificante). 2. De ámbito general y de ámbito especial. Las primeras vinculan a todos los ciudadanos por su condición abstracta de tales. Las segundas afectan solo a quienes se encuentran en determinada situación (funcionarios, usuarios de servicios públicos). 3. Recaen sobre su titular (potestad de auto organización) o recaen sobre terceros (potestad inspectora). 4. Fiduciarias o no fiduciarias. Las primeras serian las que se ejercen siempre en interés ajeno (entonces reciben el nombre de “funciones” u “oficios”). Las segundas serian las que se ejercen en interés propio. Por actuar siempre la Administración al servicio de los intereses generales, sus potestades siempre tendrán carácter fiduciario⁴⁸.

⁴⁷ En el ámbito tributario podemos citar como ejemplos de potestades: 1. La potestad inspectora, que entendida en un sentido amplio, permite incluir la potestad de obtención de información con trascendencia tributaria de terceros. 2. La potestad liquidadora. 3. La potestad recaudatoria mediante la cual se materializa el principio de autotutela administrativa en el ámbito tributario. 4. La potestad revisora del artículo 216 LGT (Cfr. FALCON TELLA, R., “Aproximación al contenido del tributo como instituto jurídico”, en *Estudios Jurídicos, en Conmemoración del X Aniversario de la Facultad de Derecho*, Separata, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Córdoba, 1991, pág. 261).

⁴⁸ *...las potestades administrativas pertenecen en su inmensa mayoría (quizá todas menos las puramente organizatorias) a la especie llamada potestad-función, esto es, aquellas potestades que deben ser ejercitadas en interés ajeno al propio* (GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ RODRIGUEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo I, Civitas, Madrid, 1993, pág. 433). En el mismo sentido se ha dicho que... *las potestades administrativas en general, tienen carácter fiduciario...y en concreto al servicio del interés o finalidad financiera que inspira la regulación del tributo, y no al servicio del propio aparato administrativo. Se trata, por tanto, de verdaderas funciones* (FALCON TELLA, R., “Aproximación al contenido del tributo como instituto jurídico”, en *Estudios Jurídicos, en Conmemoración del X Aniversario de la Facultad de Derecho*, Separata, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Córdoba, 1991, pág. 262).

b) Derechos subjetivos

El derecho subjetivo es un poder reconocido por el Derecho, y por lo tanto tutelado judicialmente, a un sujeto concreto que lo ostenta, en interés propio, imponiendo obligaciones a otros sujetos⁴⁹.

Para encontrarnos ante un derecho subjetivo, lo decisivo es que la tutela jurídica del interés protegido por el derecho sea puesta a disposición del sujeto titular del mismo. Teniendo en cuenta que la norma protectora del derecho subjetivo prevé una sanción si el mismo no es respetado, el derecho subjetivo estaría constituido por la posibilidad de reclamar aquella sanción, es decir por la posibilidad de obtener la necesaria tutela judicial.

Hay que tener en cuenta sin embargo, que el derecho subjetivo no se define únicamente por la posibilidad de reclamarlo judicialmente sino que es una situación que permite actuar de una determinada forma, adoptando una serie de posibilidades de obrar que llamamos "facultades"⁵⁰.

Cuando la relación jurídica en la que se inserta el derecho subjetivo se produce entre el Estado, actuando este en calidad de "poder público" y el ciudadano, hablamos de

⁴⁹ ... el concepto de derecho subjetivo se emplea en la doctrina alemana... con un alcance más amplio del usual que en los ordenamientos español, francés e italiano debido a que el art. 19.4 de la Ley Fundamental sólo otorga tutela judicial efectiva a los derechos subjetivos (Cfr. FALCON TELLA, R., "Aproximación al contenido del tributo como instituto jurídico", en *Estudios Jurídicos, en Conmemoración del X Aniversario de la Facultad de Derecho*, Separata, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Córdoba, 1991, pág. 260, nota 14). Así, en la doctrina alemana el interés legítimo se considera una modalidad de derecho subjetivo.

⁵⁰ Cfr. DÍEZ PICAZO, L., *Sistema de Derecho Civil*, Volumen I, Tecnos, Madrid, 1990, pág. 438.

derecho público subjetivo⁵¹ y a la cualidad que confiere el hecho de ser sujeto de un derecho subjetivo se le llama titularidad⁵².

Los derechos subjetivos establecidos en favor de la Administración pueden proceder bien directamente de la ley, cuando la prestación se impone en general a quienes cumplan determinadas condiciones (información por suministro) o bien ser consecuencia de haberse ejercitado, por parte de la Administración, una potestad administrativa, previamente atribuida por una norma jurídica, a través de un acto administrativo determinado (información por captación).

Se ha dicho⁵³ que la Administración tributaria, no ostentaría derechos subjetivos sino potestades⁵⁴ o facultades⁵⁵, puesto que cuando actúa lo hace en cumplimiento de la

⁵¹ Cfr. GARRIDO FALLA, F., *Tratado de Derecho Administrativo*, Volumen I, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1985, pág. 534.

⁵² En el caso de la Administración tributaria la titularidad que esta ostenta del derecho subjetivo debe de ser calificada de titularidad fiduciaria en la medida en que el derecho se le atribuye a la Administración (fiduciaria) con titularidad plena (el derecho se le atribuye para que lo ejercite en todo su contenido) aunque la titularidad real le corresponde a la Hacienda Pública (fiduciante), de manera que la atribución se lleva a cabo para la consecución de los fines de esta (Cfr. DÍEZ PICAZO, L., *Sistema de Derecho Civil*, Volumen I, Tecnos, Madrid, 1990, pág. 443).

⁵³ ... la Administración no es, en ningún caso, como tal, titular del derecho de crédito. El ordenamiento jurídico reserva dicha titularidad a la Hacienda Pública, atribuyendo a la Administración la titularidad de una función gestora en relación con dicho crédito (SOLER ROCH, M.T., "Notas sobre la configuración de los derechos y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 25, 1980, pág. 14). En la misma línea se ha dicho que... frente al individuo, el Estado no es titular de derechos. De acuerdo con la clasificación más arriba esbozada hay que pensar que los poderes jurídicos de que el Estado se encuentra investido en sus relaciones públicas con los ciudadanos no son verdaderos y propios derechos subjetivos, sino potestades (DÍEZ PICAZO, L., *Sistema de Derecho Civil*, Volumen I, Tecnos, Madrid, 1990, pág. 440).

⁵⁴ La potestad, no implica una prestación concreta, actualizada, para el sujeto activo. La potestad consiste en un poder, cuyo ejercicio, si éste llegara a producirse dentro de los límites fijados por la ley, no podría ser obstaculizado (Cfr. PÉREZ DE AYALA, J.L. y GONZALEZ E., *Curso de Derecho Tributario*, Tomo I, Edersa, Madrid, 1991, pág. 121).

⁵⁵ Las facultades consisten en un ámbito de actuación libre, concedido y garantizado por el derecho, basado o unido a una situación jurídica principal, de modo que pueden formar parte del contenido de cualquier situación jurídica, desde la más indeterminada a la más concreta (DE CASTRO, F., *Derecho Civil de España*, Tomo I, Civitas, Madrid, 1984, pág. 602). Así pues, las facultades pueden

norma⁵⁶. Consideramos sin embargo que la Administración tributaria es también titular de derechos subjetivos (y concretamente de derechos de crédito⁵⁷) en la misma medida en que lo es el Estado⁵⁸.

predicarse tanto de los derechos subjetivos como de las potestades: ... *tanto los derechos subjetivos como las potestades pueden descomponerse en una o más facultades o posibilidades de actuación. En este sentido se dice que la Administración está facultada para exigir el pago, para dictar un acto de liquidación, para elegir entre los diversos medios de comprobación de valores o para dictar providencias de apremio o de embargo, en virtud de la titularidad del derecho o de la potestad correspondiente* (FALCON TELLA, R., “Aproximación al contenido del tributo como instituto jurídico”, en *Estudios Jurídicos, en Conmemoración del X Aniversario de la Facultad de Derecho*, Separata, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Córdoba, 1991, pág. 264, nota 23).

⁵⁶ ...*las nociones de obligación y deber en el ámbito tributario responden a situaciones jurídicas subjetivas de distinto contenido que se manifiestan 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 un derecho subjetivo* (SOLER ROCH, M.T., “Notas sobre la configuración de los derechos y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº25,1980, pág.8).

⁵⁷ El derecho de crédito se define como *la pretensión que asiste a una persona (acreedor) para exigir de otra (deudor) una determinada prestación* (PUIG BRUTAU, J., “Concepto del Derecho de Crédito” en ROCA SASTRE, R.M., y PUIG BRUTAU, J., *Estudios de Derecho Privado*, Aranzadi Thomson–Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2009, pág. 215). Dicha prestación no tiene porqué ser patrimonial: ... *el crédito es el derecho que el acreedor ostenta para obtener la satisfacción de su propio interés y que se concreta fundamentalmente (y por lo tanto, no exclusivamente) en la posibilidad de exigir del deudor aquella conducta patrimonialmente valiosa que es la conducta de prestación* (DÍEZ–PICAZO, L., *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial*, Volumen II, Civitas, Madrid, 1996, pág. 101). En la misma línea se ha dicho también que las obligaciones *ordinariamente (y por lo tanto no siempre)* tienen contenido patrimonial y constituyen el lado pasivo de un derecho de crédito (Cfr. CASTAN TOBEÑAS, J., *Situaciones Jurídicas Subjetivas*, Instituto Editorial Reus, Madrid, 1963, pág. 51).

⁵⁸ El Estado es titular de derechos de crédito en la medida en que lo es la Administración: ... *si el Estado es titular de un derecho de crédito o de cualquier otra situación jurídica subjetiva, lo es únicamente en cuanto lo sea la Administración* (Cfr. PÉREZ ROYO, F., “El pago de la deuda tributaria”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 6, 1975, pág. 275, nota 15). En esta última línea se ha manifestado que *son derechos subjetivos de la Administración, por ejemplo, el derecho a la cuota tributaria, el derecho a percibir intereses en caso de mora, o el derecho a la percepción de recargos en la vía de apremio. Se trata, en todos estos supuestos, de derechos de crédito,...* (FALCON TELLA, R., “Aproximación al contenido del tributo como instituto jurídico”, en *Estudios Jurídicos, en Conmemoración del X Aniversario de la Facultad de Derecho*, Separata, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Córdoba, 1991, pág. 261). Asimismo se ha dicho que ... *la personalidad del Estado en su conjunto es sólo admisible en el seno de la comunidad de los Estados (el Estado en cuanto sujeto del Derecho Internacional en su relación con otros Estados). Desde el punto de vista del ordenamiento interno no aparece, en cambio, esa personalidad un tanto*

El derecho subjetivo se caracteriza, al contrario que la potestad, por estar siempre ubicado dentro de una relación jurídica determinada, por ser el objeto, sobre el que dicho derecho subjetivo recae, de carácter específico y determinado, por contener una pretensión concreta y, finalmente por corresponderse, dentro de la relación jurídica, con una obligación del sujeto obligado.

El objeto de los derechos subjetivos está constituido por las realidades susceptibles de ser incorporadas al ámbito de poder de su titular o que resultan hábiles para satisfacer sus intereses. Destacan especialmente la conducta ajena (deberes de información) y los bienes económicos (obligaciones materiales).

Por lo que respecta al contenido el derecho subjetivo está constituido: en primer lugar por un conjunto de facultades jurídicas o posibilidades de actuación o de acción; en segundo lugar por una serie de obligaciones que el derecho subjetivo impone a quienes ocupan el lado pasivo de la relación jurídica; en tercer lugar forma parte también del contenido del derecho subjetivo el mecanismo para su protección jurídica, es decir la posibilidad de reclamar a los órganos del Estado su intervención en defensa del interés jurídicamente protegido del titular del derecho (en general esta protección se traduce en el otorgamiento de una acción ante los órganos jurisdiccionales⁵⁹, aunque también hay que incluir la acción ante los órganos de la

mística del Estado, sino sólo la personalidad propiamente jurídica de uno de sus elementos: la Administración Pública (GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ RODRIGUEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo I*, Civitas, Madrid, 1993, págs. 28).

⁵⁹ A veces el concepto de acción ha sido sustituido... *por el más amplio de garantía jurídica, en el que caben diversos medios por los que la protección puede actuarse (pretensión, acción, excepción, defensa privada, etc.)* (CASTÁN TOBEÑAS, J., *Derecho civil español, común y foral*, tomo primero, volumen segundo, Reus, Madrid, 1977, pág. 28). Se llama "pretensión" al *acto ejercicio del derecho subjetivo por medio del cual el titular se dirige a otra persona exigiendo de ella una acción, una omisión o la imposición de un resultado... Las pretensiones pueden dar lugar a un ejercicio judicial de los derechos (v. gr., se demanda en juicio) o formularse privadamente (v. gr., requerimiento, intimación, etc.)* (DÍEZ PICAZO, L., *Sistema de Derecho Civil*, Volumen I, Tecnos, Madrid, 1990, pág. 450).

Administración Pública⁶⁰).

1.2.1.2. Del ciudadano⁶¹

a) Potestades

Las potestades no constituyen una situación jurídica exclusiva de la Administración. Los ciudadanos pueden también ser titulares de este tipo de poderes, no solo en el ámbito del Derecho privado sino también en el ámbito del Derecho público.

Hay que tener en cuenta que determinadas situaciones que de ordinario son calificadas de derechos subjetivos, técnicamente deben de ser consideradas como potestades. Así, el poder del que dispone el ciudadano de actuar en defensa de su esfera jurídica acudiendo a la Jurisdicción, supone la existencia de una potestad que, en este caso reviste la forma de acción y que llamamos "potestad de acción"⁶².

Constituye también una potestad del ciudadano la posibilidad de configurar parcialmente su régimen tributario. Estas potestades, llamadas "derechos de opción", permiten optar por un sistema específico de tributación, optar por una forma concreta de determinación de la base imponible o bien renunciar al régimen tributario establecido por defecto⁶³. No se trata en estos casos de derechos subjetivos puesto

⁶⁰ Que... *la protección sea ordinariamente judicial, no excluye que, en ocasiones, se permita también acudir a la Administración Pública o a las Autoridades Gubernativas (ver p. ej., art. 7º.2 [CC] que habla de medidas judiciales o administrativas)* (DÍEZ PICAZO, L., *Sistema de Derecho Civil*, Volumen I, Tecnos, Madrid, 1990, pág. 447).

⁶¹ ..., *el administrado, sin perjuicio de resultar, en efecto, destinatario de situaciones jurídicas pasivas es, a la vez, como subrayó enérgicamente el pensamiento revolucionario, titular de situaciones jurídicas activas frente a la Administración. Sin esta realidad, el Derecho Administrativo no existiría, pura y simplemente* (GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ RODRIGUEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo II, Civitas, Madrid, 1993, pág. 31).

⁶² Cfr. GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ RODRIGUEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo II, Civitas, Madrid, 1993, pág. 31).

⁶³ Así por ejemplo la facultad de compensar rendimientos netos positivos con rendimientos negativos producidos en ejercicios anteriores; la posibilidad de renunciar al régimen de estimación objetiva singular; la de utilizar criterios de imputación distintos a los fijados como supletorios; optar por el

que en el lado pasivo de la relación, la Administración tributaria no se encuentra en una situación de obligación sino de sujeción o vinculación al eventual ejercicio de la facultad de elección en qué consiste la potestad del ciudadano.

En estos casos, sin embargo, a pesar de que técnicamente lo correcto sería hablar de potestades, suele hablarse de acciones o de facultades (posibilidades de actuación en que pueden descomponerse tanto los derechos subjetivos como las potestades)⁶⁴ de manera que la referencia a las potestades suele limitarse de ordinario a las que son titularidad de la Administración, es decir, a las de carácter fiduciario⁶⁵.

b) Derechos subjetivos

Como ya hemos dicho en relación a los derechos subjetivos de la Administración y que en general resulta de aplicación a los derechos subjetivos del ciudadano, el derecho subjetivo supone reconocer un poder frente a otros sujetos que quedan vinculados mediante obligaciones⁶⁶ en interés de aquel, interés que queda tutelado judicialmente.

régimen simplificado del IVA o la facultad de pagar la deuda tributaria con bienes del Patrimonio Histórico Español (Cfr. FALCON TELLA, R., "Aproximación al contenido del tributo como instituto jurídico", en *Estudios Jurídicos, en Conmemoración del X Aniversario de la Facultad de Derecho*, Separata, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Córdoba, 1991, pág. 263, nota 22).

⁶⁴ Así, se distingue entre derechos subjetivos, potestades, facultades y acciones (Cfr. DÍEZ PICAZO, L., *Sistema de Derecho Civil*, Volumen I, Tecnos, Madrid, 1990, pág. 438).

⁶⁵ Así, en lugar de hablar de la potestad de los ciudadanos de formular consultas tributarias, hablaremos de "la facultad de los ciudadanos".

⁶⁶ GARCIA DE ENTERRIA y FERNANDEZ RODRIGUEZ consideran que el derecho subjetivo no solo es correlativo a las obligaciones sino también a los deberes. Así refiriéndose a los derechos subjetivos afirman: *Esta figura se edifica sobre el reconocimiento por el Derecho de un poder a favor de un sujeto concreto que puede hacer valer frente a otros sujetos, imponiéndoles obligaciones o deberes, en su interés propio...* (GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ RODRIGUEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo II, Civitas, Madrid, 1993, pág. 37). Sin embargo, hay que tener en cuenta que estos autores consideran que los intereses legítimos (a los que llaman "derechos reaccionales o impugnatorios"), contrapartida habitual de los deberes constituyen una modalidad de derecho subjetivo (Cfr. GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ RODRIGUEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo II, Civitas, Madrid, 1993, pág. 55).

Dentro de los derechos subjetivos encontramos: derechos patrimoniales (de naturaleza obligacional o legal); derechos derivados de actos administrativos singulares (por ejemplo otorgamiento de beneficios fiscales) o situaciones de libertad individual articuladas como derechos subjetivos⁶⁷.

Entre los derechos subjetivos del ciudadano en el ámbito tributario podemos distinguir entre aquellos que se tienen frente a otros ciudadanos (derecho de retener o repercutir) de aquellos otros que se tienen frente a la Administración (derecho a la devolución de los ingresos indebidos)⁶⁸.

c) Intereses legítimos

Si el ciudadano solo dispusiera de derechos subjetivos para exigir a la Administración el cumplimiento de la ley, gran parte de la legislación administrativa dirigida a atender fines colectivos no podría ser exigida por dichos ciudadanos⁶⁹.

El interés legítimo es la situación jurídica subjetiva en que se encuentra aquel que, beneficiado por una actuación de la Administración, ha sufrido o puede sufrir un perjuicio de resultar anulada aquella actuación.

De la misma manera que los derechos subjetivos resultan amparados por normas (llamadas normas de relación) establecidas para garantizar, frente a las actuaciones de la Administración, situaciones jurídicas individuales, los intereses legítimos resultan amparados por normas (llamadas normas de acción)⁷⁰ que han sido

⁶⁷ Cfr. GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ RODRIGUEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo II, Civitas, Madrid, 1993, pág. 37.

⁶⁸ Cfr. FALCON TELLA, R., "Aproximación al contenido del tributo como instituto jurídico", en *Estudios Jurídicos*, en Conmemoración del X Aniversario de la Facultad de Derecho, Separata, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Córdoba, 1991, pág. 262.

⁶⁹ Cfr. GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ RODRIGUEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo II, Civitas, Madrid, 1993, pág. 38.

⁷⁰ Cfr. GARRIDO FALLA, F., *Tratado de Derecho Administrativo*, Volumen I, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1985, págs. 537-538).

establecidas básicamente para garantizar una finalidad de interés público⁷¹ y no un interés particular⁷². Así, aquel interés legítimo, afectado por aquellas normas de acción, cuando la Administración se aparta de ellas, puede resultar vulnerado debido a que la actuación administrativa le produce un perjuicio o elimina un beneficio que derivaba de dichas normas⁷³. En el mismo sentido se ha manifestado la

⁷¹ El legislador, con la finalidad de asegurar el interés general establece normas dirigidas a garantizar de manera inmediata su satisfacción. Entonces, cuando las normas se dirigen a garantizar dicho interés general, ... *la tutela de los intereses individuales deriva de estas normas sólo indirecta, consecutiva u ocasionalmente*, ... En estos casos se habla de intereses legítimos, de tal manera que... *quienes sufran daño en cualquier interés por la violación de la norma, pueden hacer valer esa violación y obtener así la protección del mismo interés. De tal manera, mediante la norma dictada para garantizar el interés general, se realiza la tutela de un interés individual que no constituye, como en el derecho subjetivo, el objeto inmediato de la misma norma, sino la consecuencia de una garantía que la norma estableciera para un interés diverso... el elemento diferencial debe buscarse únicamente en el sentido de la norma de derecho objetivo, de la cual deriva la protección respectiva. Si la norma toma en consideración el interés individual por sí mismo, como interés totalmente diferente del interés general y asegura con medios idóneos su realización, dicho interés se coloca en la posición del derecho subjetivo; en cambio, si la norma toma en consideración un interés diferente del individual de que se trata, o sea un interés general, preocupándose únicamente de asegurar su satisfacción y produciendo sólo como consecuencia indirecta la defensa del interés individual, este último queda en la categoría de los intereses sólo indirectamente protegidos* (ZANOBINI, G., *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo I, Parte General, Ediciones Arayú, Buenos Aires, 1954, pág. 239–240).

⁷² La cuestión sin embargo, no es pacífica ya que para GARCIA DE ENTERRIA y FERNANDEZ RODRIGUEZ resulta completamente equívoco pretender que no hay aquí derecho subjetivo por la razón dogmática de que la norma que ha de juzgar la validez del acto es una norma destinada a servir sólo al interés general...donde está el derecho subjetivo no es en la violación abstracta de la norma...sino en la acción que otorga para eliminar el acto que, habiendo violado la norma, causa un perjuicio personal al ciudadano, y es evidente que esa acción se otorga en interés del ciudadano... (GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ RODRIGUEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo II, Civitas, Madrid, 1993, pág. 48). Una vez más el razonamiento deriva de la consideración del interés legítimo como una forma de derecho subjetivo.

⁷³ Como ya hemos apuntado *ut supra* GARCIA DE ENTERRIA y FERNANDEZ RODRIGUEZ consideran los intereses legítimos como derechos subjetivos, por tener ambos la misma naturaleza y funcionalidad (ambos se sustancian en el mismo tipo de proceso), distinguiendo entre "derechos subjetivos típicos" y "derechos subjetivos reaccionales o impugnatorios" (en este último caso, consideran que el ordenamiento apodera al ciudadano... *con un derecho subjetivo dirigido a la eliminación de esa actuación ilegal y al restablecimiento de la integridad de sus intereses*). Con el reconocimiento de los derechos reaccionales se permite que los ciudadanos fiscalicen la totalidad de la legalidad administrativa, y no solo la franja minúscula... de los derechos subjetivos activos de corte tradicional (Cfr. GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ RODRIGUEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo II, Civitas, Madrid, 1993, págs. 55 y 56).

jurisprudencia⁷⁴.

Por lo que respecta a la tutela de los intereses legítimos, hay que apuntar, que el proceso para la defensa judicial de los mismos no presenta diferencia alguna en relación con el proceso relativo a la defensa de los derechos subjetivos⁷⁵.

Así por ejemplo, dentro de un procedimiento, en el caso del impuesto de transmisiones patrimoniales, en donde el sujeto pasivo es el adquirente, para el caso en que se produzca un incremento del valor declarado de un inmueble objeto de transmisión por el adquirente como consecuencia de una comprobación por parte de la Administración, el transmitente tendrá un interés legítimo a comparecer como interesado, en la medida en que dicho incremento afecta a su tributación por IRPF.

De igual manera, en caso de un requerimiento de información a un tercero distinto de aquel al que se refiere el requerimiento, el sujeto afectado por el contenido del requerimiento tendría un interés legítimo para comparecer en el procedimiento en que consiste o se inscribe el requerimiento.

1.2.2. Situaciones jurídicas pasivas

⁷⁴ ... el interés legítimo se caracteriza como una relación material unívoca entre el sujeto y el objeto de la pretensión (acto o disposición impugnados), de tal forma que su anulación produzca automáticamente un efecto positivo (beneficio) o negativo (perjuicio) actual o futuro pero cierto, debiendo entenderse tal relación referida a un interés en sentido propio, cualificado y específico, actual y real (no potencial o hipotético). Se trata de la titularidad potencial de una ventaja o de una utilidad jurídica, no necesariamente de contenido patrimonial, por parte de quien ejercita la pretensión, que se materializaría de prosperar ésta. O, lo que es lo mismo, el interés legítimo es cualquier ventaja o utilidad jurídica derivada de la reparación pretendida (STC 52/2007, de 12 de marzo, FJ 3º, párrafo 1º [RTC 2007\52]). En sentido negativo,... el concepto de interés legítimo no puede ser asimilado al de interés en la legalidad, que haría equiparable la legitimación en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo a la legitimación popular, que sólo en los casos «expresamente» contemplados en la Ley es admisible, conforme actualmente determina el art. 19.1 h) de la vigente Ley Jurisdiccional (STS de 28 de diciembre de 1999, FD 3º, párrafo 1º [RJ 1999\9330]).

⁷⁵ Apartado IV, párrafo 3º de la Exposición de motivos de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la jurisdicción contencioso-administrativa (BOE 167/1998, de 14 de julio).

a) Sujeción⁷⁶

De la misma manera que la potestad consiste en una posibilidad abstracta de producir efectos jurídicos, la sujeción o vinculación, término correlativo al de potestad, supone la posibilidad abstracta de que aquellos efectos jurídicos puedan recaer sobre quien se encuentra en una situación subjetiva jurídica de vinculación⁷⁷.

La vinculación puede representar bien una situación de ventaja cuando del eventual ejercicio de la potestad puede derivar un beneficio o bien una situación de desventaja cuando de aquel ejercicio deriva un gravamen, en cuyo caso hablamos de vinculación *stricto sensu*. La simple vinculación a la potestad nunca puede suponer una obligación, situación que surgirá, si acaso, de la situación jurídica que pueda derivar del eventual ejercicio de la potestad⁷⁸. Frente a la vinculación no existen sujetos

⁷⁶ Este concepto *ha de entenderse, no como expresión de una idea de subordinación o sometimiento, sino, más simplemente, en el sentido de la eventualidad de soportar las consecuencias, que pueden ser normalmente desventajosas, aunque puedan también no serlo, del ejercicio de la potestad* (GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ RODRIGUEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo II, Civitas, Madrid, 1993, pág. 31). La Constitución establece que *los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico*. De esta manera la Constitución sólo proclama lo que se conoce como “relación general de sujeción” en la cual se encuentran todos los ciudadanos. Tal sujeción por lo tanto, no se da *frente a ningún poder público, sino sólo respecto del ordenamiento jurídico* (SANCHEZ SERRANO, L., “Los españoles ¿súbditos fiscales?”, *Impuestos I*, 1992, pág. 259). Por este motivo, utilizaremos la expresión “sujeción” para referirnos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico y la expresión “vinculación” cuando nos refiramos a una potestad.

⁷⁷ El término sujeción ha sido también calificado como “obligatoriedad” o “deber jurídico general” (Cfr. PÉREZ DE AYALA, J.L. y GONZALEZ E., *Curso de Derecho Tributario*, Tomo I, Edersa, Madrid, 1991, pág. 120, siguiendo a HERNÁNDEZ GIL, A., *Derecho de obligaciones*, Sucesores de Rivadeneyra, Madrid, 1983, págs. 79-81).

⁷⁸ *...la sujeción, supone sólo la eventualidad de soportar los efectos de una potestad de otro sobre el propio ámbito jurídico, pero... una vez [ejercida] la potestad... surgirán ya otras figuras jurídicas subjetivas... distintas de la indicada sujeción. Así por ejemplo, yo estoy sometido a la potestad... tributaria... de cuyo ejercicio resultará para mí, eventualmente, una obligación tributaria* (GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ RODRIGUEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo II, Civitas, Madrid, 1993, pág. 32). *La situación de sujeción supone una posición de respeto obligado de la posible actuación administrativa. Si la Administración hace uso de su potestad, la posición de sujeción se convertirá en una obligación* (TORNOS MÁS, J., “Los ciudadanos y su posición jurídica”, en CANO CAMPOS, T. [Coord.], *Lecciones y materiales para el estudio del derecho administrativo. Tomo IV: Las garantías de los ciudadanos y el control de las administraciones*

concretos y determinados sino la generalidad de los ciudadanos. Así por ejemplo, se está sujeto a la potestad tributaria de tal manera que, una vez establecido el tributo o la norma tributaria concreta, puede surgir, si así lo establece la misma, el deber de atender los requerimientos que formule la Administración. Cuando esta ejercite dicha potestad, el deber se concretará en la obligación de atender el requerimiento.

Se ha dudado de la utilidad del concepto de sujeción, bien equiparándolo un deber de soportar o bien apuntado su escaso contenido⁷⁹.

Ciertamente, la sujeción al ordenamiento jurídico, puede predicarse de cualquiera de las fases de concreción del deber correspondiente. Tanto desde el momento en que el mismo no ha sido todavía establecido (simple sujeción a una norma) como desde el momento en que el deber se determina ya, aunque con carácter abstracto, en la norma (sujeción al deber de informar a requerimiento de la Administración tributaria) como, finalmente, cuando el deber ha sido concretado convirtiéndose en una obligación (sujeción a la obligación de informar al requerimiento ya formulado por la Administración tributaria).

Así pues, parece que si ya tenemos denominación cuando nos encontramos frente a un deber (en sentido estricto) y cuando nos encontramos frente a una obligación, el término sujeción cabría reservarlo para referirnos al simple hecho de encontrarnos

públicas, Iustel, Madrid, 2009, pág. 21). *El particular está sujeto a la potestad inspectora así como a la potestad liquidatoria y recaudatoria, lo mismo que la Administración queda sujeta a las opciones del particular en el ejercicio de las facultades de configuración de su propio régimen tributario que las leyes le otorgan...* (FALCON TELLA, R., "Aproximación al contenido del tributo como instituto jurídico", en *Estudios Jurídicos, en Conmemoración del X Aniversario de la Facultad de Derecho*, Separata, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Córdoba, 1991, pág. 266).

⁷⁹ *La sujeción es, simplemente, el correlato pasivo de la potestad, consistente en el deber de soportar el ejercicio de una potestad sobre el propio ámbito jurídico...es una situación que carece de contenido alguno, puesto que el mero deber de soportar o patere no es, materialmente hablando, nada en términos jurídicos* (SANTAMARIA PASTOR, J.A., *Fundamentos de Derecho Administrativo I*, Centro de estudios Ramón Areces, Madrid, 1988, pág. 899)

dentro de la órbita de una norma jurídica, sin que se haya establecido todavía el deber ni mucho menos la obligación.

De esta manera, nos encontraríamos ante un proceso de concreción que evolucionaría desde un grado mínimo, el de la sujeción, hacia un grado intermedio, el del deber en sentido estricto, para terminar convirtiéndose, cuando proceda (lo cual no ocurriría en aquellos casos en que el mismo deriva de un interés legítimo o de una potestad no susceptible de devenir derecho subjetivo), en una obligación.

b) Deberes y obligaciones

Deberes y obligaciones se engloban dentro de un concepto más general: el de deberes en sentido amplio⁸⁰.

Los deberes, entendidos en sentido amplio están constituidos por aquellas conductas que necesariamente debe de observar un sujeto en base a intereses que le resultan ajenos, que son bien los de otro sujeto distinto o bien los generales de la sociedad.

Con frecuencia, los deberes recaen sobre destinatarios genéricos de manera que los

⁸⁰ *Ambas figuras pertenecen al género común de los deberes en sentido amplio, es decir de aquellos comportamientos positivos o negativos, que se imponen a un sujeto en consideración a intereses que no son los suyos propios, sino los de otro sujeto distinto o los generales de la colectividad. Si esa imposición de un cierto comportamiento se produce en el seno de una relación jurídica dada en estricta correspondencia con un derecho subjetivo de otro sujeto que es parte en la misma relación nos encontramos en presencia de una obligación; si, por el contrario, la imposición de un determinado comportamiento opera en una dirección genérica, sin que tenga enfrente otro sujeto que sea titular de un derecho correlativo a exigirlo, estaremos ante un deber en sentido amplio (entendemos que se trata de un deber en sentido estricto), necesitado de un proceso de concreción posterior, que normalmente, tiene lugar a través de actos de "ascertamiento" o fijación que ajusta ese deber genérico a las circunstancias concurrente en cada caso (FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R., "El medio ambiente en la Constitución española", Documentación Administrativa, núm. 190, 1981, pág. 347). El concepto "deber en sentido amplio" ha sido también denominado "deber jurídico particular" (PÉREZ DE AYALA, J.L. y GONZALEZ E., *Curso de Derecho Tributario, Tomo I*, Edersa, Madrid, 1991, pág. 120). Así resulta de las definiciones de "deber jurídico particular" cuando se afirma que se trata de una noción frecuentemente correlativa a la de derecho subjetivo, aunque no siempre sea así y del hecho de que la "obligación" se define como una clase o modalidad de "deber jurídico particular" (PÉREZ DE AYALA, J.L., "Potestad administrativa y relación jurídica (II). Las teorías sobre la relación jurídica tributaria y su revisión en la moderna doctrina", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 86. 1970, pág. 164, nota 30).*

que a ellos se hallan vinculados no se encuentran frente a un sujeto determinado, titular de un derecho subjetivo (como mucho el titular dispone de un poder – por ejemplo una potestad – que garantiza el efectivo cumplimiento del deber). Dichos deberes, desvinculados de un correlativo derecho subjetivo, tienen su origen en una norma⁸¹ y no en una relación jurídica recibiendo entonces el nombre de deberes en sentido estricto⁸².

Cuando los intereses son los de otro sujeto se establece entre quien debe de observar la conducta y su destinatario una relación jurídica de carácter obligacional, de manera que al deber le llamamos obligación⁸³ y a la posición del beneficiario le

⁸¹ La norma puede imponer directamente el deber o bien habilitar una potestad en favor de la Administración para que concrete el deber. Tal es el caso, respectivamente, de las obligaciones de suministro de información y de los requerimientos individualizados de información.

⁸² ... frente a estos deberes la Administración no exhibe un derecho sino una potestad, que es la que le permite imponerlos o vigilarlos en el caso concreto (GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ RODRIGUEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo II, Civitas, Madrid, 1993, pág. 128). El deber en sentido estricto... no surge dentro de una relación jurídico-administrativa concreta pero es algo más que la simple situación de sujeción general, ya que en este caso el administrado está obligado a algún tipo de comportamiento (TORNOS MÁS, J., "Los ciudadanos y su posición jurídica", en CANO CAMPOS, T. [Coord.], *Lecciones y materiales para el estudio del derecho administrativo. Tomo IV: Las garantías de los ciudadanos y el control de las administraciones públicas*, Iustel, Madrid, 2009, pág. 22).

⁸³ Las doctrinas revisionistas de la relación tributaria afirman que... a la obligación corresponde un derecho de crédito, más no al deber jurídico particular; y así, por tanto, sólo puede calificarse como obligación a la situación subjetiva pasiva frente a la que, correlativamente, pueda afirmarse la existencia de un derecho subjetivo de crédito, de tal manera que según BERLIRI y CORTÉS, sólo puede considerarse obligación la que tiene un contenido patrimonial. Estas teorías niegan el concepto de obligación a las que tradicionalmente se llaman de "hacer", de "no hacer" o de "soportar", y lo reservan sólo a las de "dar". La doctrina, no es unánime es esta cuestión. En cualquier caso, lo esencial al concepto de obligación es que, correlativamente a ella, como situación subjetiva del sujeto pasivo, exista una situación subjetiva del sujeto activo que pueda calificarse como derecho subjetivo de crédito. No la patrimonialidad, que es sólo nota habitual, pero no excluyente y definidora. (Cfr. PÉREZ DE AYALA, J.L. y GONZALEZ E., *Curso de Derecho Tributario, Tomo I*, Edersa, Madrid, 1991, pág. 121 y, en idénticos términos, en PÉREZ DE AYALA, J.L., "Potestad administrativa y relación jurídica (II). Las teorías sobre la relación jurídica tributaria y su revisión en la moderna doctrina", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 86. 1970, pág. 164, nota 30). El derecho de crédito se define como la pretensión que asiste a una persona (acreedor) para exigir de otra (deudor) una determinada prestación (PUIG BRUTAU, J., "Concepto del Derecho de Crédito" en ROCA SASTRE, R.M., y PUIG BRUTAU, J., *Estudios de Derecho Privado*, Aranzadi Thomson-Reuters, Cizur Menor [Navarra], 2009, pág. 215). En base a esta definición, no podemos compartir la

llamamos derecho subjetivo. La obligación pues, al igual que el derecho subjetivo, se incardina dentro de una relación jurídica⁸⁴, a diferencia de los deberes en sentido estricto que, como hemos dicho, tienen su origen en una norma.

opinión de que sostener la posible existencia de obligaciones no patrimoniales resulta contradictorio con la condición de derecho de crédito asociado a aquella, por suponer el derecho de crédito un cierto matiz de patrimonialidad (Cfr. BOLLO AROCENA, M.C., *Análisis jurídico de la liquidación provisional*, Edersa, Madrid, 1983, págs. 10 y 11). En este sentido *el crédito es el derecho que el acreedor ostenta para obtener la satisfacción de su propio interés y que se concreta fundamentalmente (y por lo tanto, no exclusivamente) en la posibilidad de exigir del deudor aquella conducta patrimonialmente valiosa que es la conducta de prestación* (DÍEZ-PICAZO, L., *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial*, Volumen II, Civitas, Madrid, 1996, pág. 101). En la misma línea se ha dicho también que las obligaciones *ordinariamente (y por lo tanto no siempre)* tienen contenido patrimonial y constituyen el lado pasivo de un derecho de crédito (Cfr. CASTAN TOBEÑAS, J., *Situaciones Jurídicas Subjetivas*, Instituto Editorial Reus, Madrid, 1963, pág. 51). Algún autor, sin embargo, mantiene el criterio (que no compartimos) según el cual el derecho de crédito tiene un contenido exclusivamente patrimonial: *...el derecho subjetivo es siempre, un Derecho de crédito –el crédito tributario– que es, por definición, un Derecho de contenido económico...* (SOLER ROCH, M.T., “Notas sobre la configuración de los derechos y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 25, 1980, pág. 13). Nosotros opinamos que el concepto restringido de obligación que entiende que las obligaciones se caracterizan por la patrimonialidad de la prestación no se corresponde con el utilizado por nuestro ordenamiento, que no reduce el concepto de obligación a una obligación de dar una suma de dinero. Así, el Código Civil establece en su artículo 1088 que *toda obligación consiste en dar, hacer o no hacer alguna cosa*. De esta manera, dentro del término obligación incluimos tanto las “*obbligazioni*”, de naturaleza patrimonial como las “*obblighi*”, que imponen comportamientos pero no prestaciones patrimoniales (Cfr. FALCON TELLA, R., “Aproximación al contenido del tributo como instituto jurídico”, en *Estudios Jurídicos, en Conmemoración del X Aniversario de la Facultad de Derecho*, Separata, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Córdoba, 1991, pág. 267, nota 29). Desde nuestro punto de vista, la acogida del concepto restringido de obligación, limitado a las obligaciones de contenido patrimonial, deriva de la importación mecánica de la doctrina italiana, sin tener en cuenta que las mismas estarían justificadas en base a su ordenamiento jurídico, en donde el artículo 1174 del Código Civil italiano establece que las obligaciones deben de tener, necesariamente, carácter patrimonial, estableciendo precisamente lo contrario nuestro artículo 1088 CC.

⁸⁴ El artículo 17.3 LGT clasifica las obligaciones tributarias en materiales y formales. Las materiales, aunque las enumera, no las define, sin embargo, el art. 29.1. LGT al definir las formales, las caracteriza como aquellas que carecen de contenido pecuniario, de manera que las materiales consistirían precisamente en la entrega de cantidades dinerarias (Cfr. VEGA HERRERO, M., y MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L., “Tributos y obligaciones tributarias” en CALVO ORTEGA, R. y otros, *La Nueva Ley General Tributaria*, Thomson Civitas, Madrid, 2004, pág. 109). Las obligaciones tributarias formales se definen, como se ha dicho, en el art. 29.1 LGT como *aquellas que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros*.

La conducta del sujeto a un deber, en sentido estricto, es básicamente diversa de la del vinculado por una obligación. La de aquel deriva, mediata o inmediatamente, de una norma, de carácter genérico, mientras que la de este deriva de un vínculo relacional, de carácter concreto.

El deber, al igual que la obligación, supone una conducta de hacer, no hacer o soportar⁸⁵. A la obligación, además de éstas, hay que añadirle las conductas de dar o retener.

Dado el origen normativo de los deberes, la imposición de los mismos puede llevarse a cabo, bien a través de normas administrativas (reglamentos), bien por decisión administrativa (previamente habilitada por una norma, dictada específicamente para el sujeto vinculado o para una situación dada) o bien, finalmente, por definir la Administración la extensión concreta de un deber legal en base a la previa atribución a la misma de facultades de inspección o control a través de una norma⁸⁶.

⁸⁵ Sería un deber de hacer el que tiene la Administración tributaria de publicar la doctrina administrativa de mayor trascendencia; sería una obligación de hacer la que tiene la misma Administración de contestar una consulta tributaria. Sería un deber de no hacer el que tiene la Administración de evitar que la intervención de los obligados tributarios en un procedimiento, a requerimiento de la Administración, se realice de forma más gravosa de la imprescindible (art. 34.1.k LGT); sería una obligación de no hacer la de requerir documentos ya presentados por los mismos obligados tributarios y que se encuentran en poder de la Administración actuante (art. 34.1.h LGT). Finalmente sería una obligación de soportar, por parte de la Administración, la presentación por parte de los obligados tributarios de la documentación que estimen conveniente y que pueda ser relevante para la resolución de un procedimiento (art. 34.1.f LGT). De igual manera, y por lo que respecta a los ciudadanos, sería una obligación de hacer atender los requerimientos que se le formulen en plazo; una obligación de no hacer la que tienen las entidades de crédito de no librar cheques contra la entrega de efectivo sin que el tomador haya comunicado el NIF (DA 6.3 LGT) y una obligación de soportar la consistente en permitir la práctica de inspecciones fiscales. Entre las obligaciones de dar, destaca la relativa a la entrega de documentos previamente requeridos por la Administración y entre las de retener las que afectan a empresarios o profesionales por los pagos que efectúen a terceros como consecuencia de los servicios que estos les hayan prestado.

⁸⁶ Cfr. GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ RODRIGUEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo II, Civitas, Madrid, 1993, pág. 128.

c) Obligaciones formales y deberes en sentido estricto⁸⁷

Deber, en sentido estricto y obligación suelen (no siempre) estar vinculados por un proceso de concreción a través de un acto administrativo de fijación⁸⁸ (*accertamento* en italiano).

El deber en sentido amplio, como hemos dicho, abarca tanto la obligación como el deber en sentido estricto. La obligación puede establecerse directamente o bien ser el resultado final de un proceso de concreción de un previo deber en sentido estricto. Así, el deber en sentido estricto puede evolucionar, mediante un proceso de concreción, hasta convertirse en una obligación o bien, consolidarse como tal, dado el carácter contingente de aquel proceso, sin llegar nunca a constituir una obligación. La existencia de dicha concreción dependerá de que sea posible o no establecer una relación jurídica con un sujeto determinado. Si es posible podrá haber concreción y, por lo tanto, cuando se concrete el sujeto con el que se establece la relación, la potestad asociada al deber en sentido estricto se convertirá en derecho subjetivo y dicho sujeto pasará a ocupar una situación jurídica subjetiva de carácter obligatorio. Si los intereses protegidos, en virtud de los cuales se establece el deber en sentido estricto, son los generales de la sociedad y no los de un sujeto determinado, no podrá establecerse relación jurídica alguna y, por lo tanto, el deber en sentido estricto no

⁸⁷ ... es preciso distinguir cuidadosamente estas obligaciones de los deberes en sentido estricto, con lo que a menudo se confunden (FALCON TELLA, R., "Aproximación al contenido del tributo como instituto jurídico", en *Estudios Jurídicos, en Conmemoración del X Aniversario de la Facultad de Derecho*, Separata, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Córdoba, 1991, pág. 272).

⁸⁸ GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ RODRIGUEZ, T.R., aseguran que *la liquidación de un tributo supone la conversión en obligación del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*, (GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ RODRIGUEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo II, Civitas, Madrid, 1993, pág. 34). No compartimos este criterio: la obligación nace con la realización del hecho imponible de manera que la liquidación, cuando procede, es solo un requisito de eficacia. Algunas de las llamadas tesis dinámicas del tributo, sin embargo, defienden, efectivamente, el carácter constitutivo de la liquidación y por lo tanto el nacimiento de la obligación en ese momento.

llegará a concretarse, de manera que nunca llegará a constituir una obligación. Dicho deber nunca se exigirá en virtud de un derecho subjetivo, sino en virtud de una potestad o de un interés legítimo, según que el beneficiario del deber lo sea en virtud del interés general o bien de un interés propio cualificado, reflejo del general.

El acto de fijación, que supone el tránsito del deber, que con carácter genérico impone la norma, hacia la obligación implica precisar:

- los sujetos sobre los que recae y que solo con carácter indeterminado menciona la norma
- el alcance de la conducta que debe de prestar el sujeto gravado

Así, la potestad, correlativa al deber, tiene carácter previo e independiente de cualquier relación jurídica y no viene referida a un sujeto particular ni a un objeto determinado, de tal manera que la concreción de los mismos, del objeto y de sujeto, supondría la actualización de la potestad y su traducción en un derecho subjetivo.

Los deberes en sentido estricto pueden referirse al mismo sujeto al que se le exigen (deberes de declarar, contables y registrales, facilitar inspecciones y comprobaciones, proporcionar datos, informes, antecedentes y justificantes relacionados con el hecho imponible) o referirse a personas distintas de aquel sobre el que recaen (información sobre terceros). En estos casos, la ley establece estos deberes con carácter general, sin que se dirijan a ningún sujeto concreto, es decir sin que se establezca una relación jurídica entre la Administración y un obligado tributario determinado. Se trata pues de deberes en sentido estricto. Ahora bien, cuando se concreten estos deberes, por ejemplo mediante un requerimiento administrativo⁸⁹ o, incluso, por vía

⁸⁹ El requerimiento puede formularse, según los casos, en virtud de potestades diversas. Así, la “potestad de obtención de información tributaria” puede ejercitarse *en el marco de un procedimiento concreto, en cuyo caso viene a coincidir con la potestad instructora inherente a la función de aplicación de las leyes* o con independencia de *todo procedimiento ya incoado, en cuyo caso (aquella potestad) tiene una entidad propia* (Cfr. PALAO TABOADA, C., “La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites”, Estudios de Derecho y Hacienda. Libro

reglamentaria⁹⁰, nos encontraríamos ante una obligación formal⁹¹ y la potestad inicial que la Administración tenía de exigir aquellos deberes en sentido estricto, se habría convertido, precisamente por el ejercicio de aquella potestad, en un derecho subjetivo.

El art. 29 LGT además de definir las obligaciones tributarias formales, establece, en su segundo apartado, algunas de dichas obligaciones. No obstante, si nos fijamos atentamente, observamos que no todos los casos que se citan se refieren, efectivamente, a obligaciones formales. Para que así fuera, el obligado tributario debería de estar perfectamente determinado, cosa que solo puntualmente sucede.

Así, la presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones (letra c), la llevanza y conservación de libros de contabilidad y registros (letra d), la expedición, entrega y conservación de facturas o documentos sustitutivos (letra e), la aportación de información bien a requerimiento de la Administración o bien a través de declaraciones periódicas (letra f) o, finalmente, facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones administrativas (letra g), no constituyen verdaderas obligaciones formales, puesto que no está determinado el sujeto al que se dirigen de manera que no puede hablarse de relación jurídica ni, por lo tanto, de obligación.

homenaje a Albiñana García–Quintana, volumen II. Ministerio de Economía y Hacienda, 1987, pág. 895–896). El requerimiento formulado a un tercero en virtud del artículo 93 LGT *constituye un acto administrativo con entidad propia, no adjetiva, que concreta e individualiza el deber general de suministrar información de terceros, 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...* (Resolución del TEAC de 10 de noviembre de 1993, Considerando 3º [JT 1993\1673]).

⁹⁰ Así, el artículo 93.2 LGT establece el deber de suministrar información (... *deberán cumplirse con carácter general...*) sin concretarse quienes están sujetos a dicho deber, de manera que nos hallamos ante un deber en sentido estricto. Por su parte, el artículo 37.1 RAT establece una concreción, para un caso concreto, de aquel deber general: *Las entidades de crédito... vendrán obligadas a presentar una declaración informativa anual referente a la totalidad de las cuentas abiertas en dichas entidades...*

⁹¹ A este tipo de obligaciones se les ha llamado también “deberes fiscales” (Cfr. HERNÁNDEZ GIL, A., *Derecho de Obligaciones*, Sucesores de Rivadeneyra, Madrid, 1960, págs. 79–81, citado por PÉREZ DE AYALA, J.L. y GONZALEZ E., *Curso de Derecho Tributario, Tomo I*, Edersa, Madrid, 1991, pág. 121, aunque con error en la mención del título: Tratado de Obligaciones).

En relación con la presentación de declaraciones censales (letra a) se especifica quienes son los obligados: *las personas o entidades que desarrollen o vayan a desarrollar en territorio español actividades u operaciones empresariales y profesionales o satisfagan rendimientos sujetos a retención*. En este caso, podríamos hablar de obligación formal aunque, en la medida en que dicha norma sea susceptible de ser concretada con mayor grado de detalle, por una ley o reglamento, también podría ser considerada como un deber en sentido estricto⁹².

Por lo que respecta a la solicitud y utilización del NIF (letra b) si todos hubieran de solicitarlo o utilizarlo, nos encontraríamos, efectivamente, ante una obligación formal, por estar perfectamente determinado el sujeto y no ofrecer dudas el alcance de la norma. Sin embargo, si no se realizan operaciones con trascendencia tributaria, los menores de 14 años o quienes residan en el extranjero, no están obligados a solicitar el NIF (art. 19.2 RAT). Asimismo, tampoco la utilización del NIF resulta obligatoria en todos los casos. Lo es, por ejemplo, en los casos previstos en los artículos 26 a 28 del RAT. Así pues, también en este caso, deberemos de hablar de deber en sentido estricto y no de obligación formal. Naturalmente, dicho deber se convierte en obligación formal a través de los correspondientes artículos del RAT⁹³.

A la vista de todo lo dicho, podemos hacer el siguiente cuadro en el que se contemplan algunos deberes de información clasificados en deberes en sentido estricto y obligaciones:

⁹² Más arriba, en este mismo epígrafe, habíamos dicho que el tránsito del deber a la obligación supone concretar tanto los sujetos sobre los que recae el deber como el alcance de la conducta que debe de prestar el sujeto gravado.

⁹³ ... *entre los deberes generales que tienen para con aquella (la Administración), tienen el deber de suministrar información. Este es un mandato general cuya manifestación legal lo constituye el artículo 111 LGT. Pero este mandato genérico requiere una labor de especificación... Este proceso de concreción tiene lugar cuando se dicta la normativa de desarrollo del artículo 111 de la cual la regulación del NIF es un claro exponente* (ALONSO GONZÁLEZ, L.M., "El Número de identificación Fiscal y las obligaciones de información", *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 68, 1990, pág. 503).

DEBERES DE INFORMACIÓN (EN SENTIDO AMPLIO)	
DEBERES DE INFORMAR A LA ADMINISTRACIÓN (art. 93.1 LGT)	
DEBERES EN SENTIDO ESTRICTO	OBLIGACIONES
Atender los requerimientos (art. 93.2 LGT)	La obligación nace con la notificación del requerimiento
Presentar declaraciones censales (art. 29.2.a LGT)	Presentar declaración de alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores por parte de quienes hayan de formar parte de dicho censo (art. 9.1 RAT)
Utilizar el NIF (art. 29.2.b LGT)	Comunicar el NIF por parte de quienes realicen cualquier operación financiera con una entidad de crédito (DA Sexta.2 LGT)
Solicitar el NIF (art. 29.2.b LGT)	Obtener el NIF por parte de quienes realicen operaciones con trascendencia tributaria (art. 19.2 RAT)
	Obtener el NIF por parte de cualquier español que resida en España y tenga más de 14 años (art. 19.2 RAT)
Presentar declaraciones y autoliquidaciones (art. 29.2.c LGT)	Presentar la declaración del IRPF por parte de quienes superen los límites y cumplan las condiciones reglamentarias establecidas, salvo que obtengan rentas procedentes de cualquiera de las fuentes prevista en el art. 96.2 IRPF (art. 96.1 LIRPF)
Llevanza de contabilidad (art. 29.2.d LGT)	Llevar contabilidad por parte de quienes desarrollen actividades empresariales cuyo rendimiento se determine por el método de estimación directa (art. 104.2 LIRPF)
Aportar datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria en declaraciones periódicas (art. 29.2. f LGT y art. 93.1 LGT)	Declaración anual de operaciones con terceras personas por parte de quienes desarrollen actividades empresariales o profesionales salvo que se encuentren entre las enumeradas en el art. 32 RAT (art. 31.1 RAT)
	Declaración informativa anual referente a

		la totalidad de las cuentas abiertas por parte de las entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio (art. 37 RAT)
		Declaración informativa anual referente a los bienes inmuebles situados en el extranjero por parte de quienes sean titulares de los mismos (art. 54.bis.1 RAT)
Facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones administrativas (art. 29.2.g LGT)		Atender a la Inspección y prestarle la debida colaboración por parte de los obligados tributarios (art. 142.3 LGT)
Suministrar datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria por parte de quienes en general ejerzan funciones públicas (art. 94.1 LGT)		Facilitar de oficio cuantos datos con trascendencia tributaria se desprendan de las actuaciones judiciales de las que conozcan por parte de juzgados y tribunales (art. 94.3 LGT)
		Remitir, por parte de los notarios, a las oficinas liquidadoras del ITPAJD, relación o índice comprensivo de todos los documentos por ellos autorizados y de los documentos privados comprensivos de contratos sujetos al pago del impuesto que les hayan sido presentados para conocimiento o legitimación de firmas (art. 52 LITPAJD)
DEBERES DE INFORMAR A LOS CIUDADANOS (art. 34.1.a LGT)		
DEBERES EN SENTIDO ESTRICTO		OBLIGACIONES
Deber de asistencia e información (arts. 34.1.a y 85.1 LGT)	Informar mediante la contestación a consultas tributarias escritas (art. 85.2.c LGT)	Contestar, por parte de la Administración, las consultas tributarias formuladas que reúnan los requisitos establecidos (art. 88.6 LGT)
		Informar, por parte de la Administración y a solicitud del interesado, sobre el valor a efectos fiscales de los inmuebles que hayan de ser objeto de adquisición o transmisión (art. 90.1 LGT)
	Informar, por parte de la Adm. de los valores de los	Informar por parte de la Administración y a solicitud del obligado tributario sobre el valor a efectos fiscales de las rentas,

	bienes inmuebles que vayan a ser objeto de transmisión o adquisición (art. 34.1.n)	productos, bienes, gastos y demás elementos determinantes de la deuda tributaria (art. 91.1 LGT)
Facilitar el conocimiento del estado de tramitación de los procedimientos en que se es parte (art. 34.1.e LGT)		Informar, en cualquier momento, a los obligados tributarios que sean objeto de un procedimiento del estado en que se encuentra dicho procedimiento (art. 93.1 RAT)
		Identificar a las autoridades y personal al servicio de la Administración tributaria bajo cuya responsabilidad se tramitan las actuaciones y procedimientos en los que se es interesado (art. 34.1.f GT)
Certificar la presentación de declaraciones (art. 31.1.g LGT)		Certificar la presentación de declaraciones, la situación censal, el cumplimiento de obligaciones tributarias, la existencia o inexistencia de sanciones, a instancia del obligado tributario o de la persona o entidad, en este último caso cuando lo prevea la ley o exista el consentimiento del obligado tributario (art. 70.2 RAT)
No requerir documentos no exigidos por las normas aplicables al procedimiento de que se trate o que ya se encuentren en poder de la Administración actuante (art. 35.f LRJAPAC)		No requerir documentos ya presentados por los propios obligados tributarios y que se encuentren en poder de la Administración actuante (el obligado tributario deberá de indicar el día y el procedimiento en que se aportaron) (art. 34.1.h LGT)
Mantener reserva de los datos, informes y antecedentes obtenidos por la Administración tributaria, en los términos legalmente previstos (art. 34.1.j LGT)		Mantener reserva de los datos, informes y antecedentes obtenidos por la Administración tributaria, salvo que la cesión tenga por objeto alguno de los previstos en el art. 95.1 LGT (art. 95.1 LGT)
Difundir, por parte del Ministerio de Hacienda, los textos estatales con rango de Ley y Real Decreto en materia tributaria que hayan variado respecto al		No existe obligación, puesto que no se tiene un derecho subjetivo a la difusión. Tampoco se puede alegar un interés legítimo puesto que debería de ser

año anterior (art. 86.1 LGT)	directo. Se tiene solo un mero interés.
	Suministrar, a petición de los interesados, el texto íntegro de consultas o resoluciones concretas (art. 87.2 LGT)
	Informar a los obligados tributarios al inicio de las actuaciones de inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones (art. 34.1.ñ LGT y 147.2 LGT)
DEBERES DE INFORMACIÓN ENTRE PARTICULARES (24.1 LGT)	
DEBERES EN SENTIDO ESTRICTO	OBLIGACIONES
Expedir y entregar facturas (art. 29.2.d LGT)	Expedir y entregar factura por parte de los sujetos pasivos de IVA que cumplan los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente (art. 164.Uno.3º LIVA)
Entregar certificado de retenciones o ingresos a cuenta practicados (art. 29.2.h LGT)	Expedir certificación acreditativa de las retenciones o ingresos a cuenta efectuados por parte del sujeto obligado a retener o practicar ingresos a cuenta (arts. 105.1.II LIRPF y 140.3 TRLIS)
	Utilización, por parte de los retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta, de los datos informes o antecedentes relativos a otros obligados tributarios exclusivamente para el correcto cumplimiento y efectiva aplicación de la obligación de realizar pagos a cuenta (art. 95.4 LGT)

1.2.3. Situaciones jurídicas de carácter intermedio

a) Poderes deberes

En estos casos, el sujeto de una situación de poder se encuentra también ante una situación de deber ya que aquel se otorga no tan solo en atención a un interés propio

sino en interés bien de otro sujeto o bien en virtud de un interés colectivo en cuyo caso al poder se le califica de "función", siendo esta la que justifica el ejercicio legítimo del mismo.

Entraría dentro de este caso aquella situación jurídica del que tiene el poder de exigir que se le entregue factura, poder que se ejerce tanto en un interés propio, el de documentar las operaciones que realiza (con la finalidad, por ejemplo, de acreditarlas ante eventuales litigios), como en interés colectivo como lo sería el que preside la organización del tributo, cumpliendo en este caso una "función", la de colaboración en la aplicación de los tributos⁹⁴.

Al mismo tiempo, el titular de dicho poder, tiene el deber de exigir la correspondiente factura puesto que la normativa tributaria en materia de facturación le impone el deber de conservarla.

b) La carga⁹⁵

A pesar de sus similitudes con la obligación, su distinción no ofrece dudas, ya que si bien la obligación se dirige a satisfacer un interés ajeno, la carga supone un obstáculo a salvar para obtener la satisfacción de un interés propio. Su cumplimiento no es preceptivo, sin embargo, de no cumplirse, no será posible obtener la situación de ventaja a la que aquella va asociada.

Así, por ejemplo, la obtención de la contestación a una consulta tributaria lleva

⁹⁴ Entendida en sentido amplio, pues, en sentido estricto solo existe colaboración en relación con aquellas actuaciones relativas a terceros. En las obligaciones de información que la ley establece a cargo de los obligados tributarios, en relación con ellos mismos no puede hablarse de colaboración en sentido técnico-jurídico sino solo de cumplimiento de una obligación formal que podríamos denominar interna (Cfr. CALVO ORTEGA, R., *Las actuaciones de colaboración de los privados con la Administración tributaria: entorno a un nuevo ordenamiento*. Dykinson, Madrid, 2006, pág. 49).

⁹⁵ La carga consiste en una conducta positiva (de hacer)... establecida en interés propio del sujeto sobre el que pesa; de tal modo que su incumplimiento no entraña ilicitud alguna, sino la simple pérdida de una ventaja para cuya obtención esa conducta constituye un requisito (SANTAMARIA PASTOR, J.A., *Fundamentos de Derecho Administrativo I*, Centro de estudios Ramón Areces, Madrid, 1988, pág. 900)

implícita la carga de presentar, en tiempo y forma, la debida consulta; determinados beneficios fiscales de carácter inmobiliario exigen la carga de la previa inscripción en el Registro de la propiedad de los inmuebles (inscripción que, de ordinario, no es preceptiva); el derecho a ser informado del contenido de un expediente supone la carga de haber comparecido antes como interesado en el mismo⁹⁶.

En relación con el deber de comunicar datos al pagador de rentas, cuando la falta de comunicación no supone una menor retención estaremos ante una carga, de manera que, si se quiere evitar una eventual mayor retención de la que corresponde, habrá que cumplir con la carga de comunicar los datos. Por el contrario, si la falta de comunicación de datos produce el efecto de una retención menor de la que correspondería de haberse comunicado, dicha comunicación de datos constituye, no una carga, sino una obligación⁹⁷.

1.2.4. Situaciones jurídicas subjetivas complejas

Son aquellas aplicables a sujetos que se encuentran en determinadas circunstancias o pertenecen a determinados colectivos. Dichas situaciones constituyen conjuntos de potestades, derechos, deberes y obligaciones, definidas en términos generales por la ley.

Así por ejemplo, la condición de obligado tributario supone ser titular de los derechos y garantías reconocidos en el artículo 34 LGT así como estar sujeto a los deberes y obligaciones que para cada tipo de obligados tributarios establece tanto la

⁹⁶ Por ejemplo, ante un incremento de valor de un inmueble, previamente transmitido, por parte de la Administración, en la medida en que dicho incremento afecta a la tributación por IRPF del transmitente. Si este, con el fin de formular alegaciones a la valoración, quiere acceder al expediente, tendrá antes que cumplir con la carga de comparecer como interesado en el mismo.

⁹⁷ En este sentido, resulta relevante lo dispuesto en el artículo 88.4 RIRPF. En el primer párrafo, se establece, cuando la variación de las circunstancias personales y familiares suponga una menor retención, la "opción" de comunicar aquellas variaciones a la Administración tributaria (... *las variaciones... podrán ser comunicadas...*). En cambio, en el segundo párrafo, referido a aquellos casos en que la variación supone una mayor retención, se establece la obligación de comunicar las variaciones (... *el contribuyente deberá comunicarlo...*).

propia LGT como cualquier otra norma de carácter tributario.

1.2.5. Situaciones jurídicas subjetivas en la información

a) Información hacia la Administración

Dentro de este contexto, cuando existe un deber de colaborar con la Administración, la misma se encuentra en una situación de poder que llamamos potestad y que la norma le otorga en consideración a los intereses generales de la colectividad. Antes del ejercicio de la potestad, los eventuales destinatarios, se encuentran en una situación de sujeción (o vinculación)⁹⁸. Cuando la potestad se ejerce, se concreta, la situación de sujeción (o vinculación) se convierte en un deber jurídico, bien en un deber en sentido estricto bien en una obligación⁹⁹, según sea el grado de concreción.

En el caso particular de la información que otras Administraciones o sus agentes deben de suministrar a la Administración tributaria la misma se debe, no en virtud de una regla general de colaboración, como la que establece el artículo 4 LRJAPAC,

⁹⁸ El artículo 39.1 LRJAPAC establece que *los ciudadanos están obligados a facilitar a la Administración informes inspecciones y otros actos de investigación sólo en los casos previstos por la ley*. Dicha norma constituye una manifestación de la potestad de la Administración de exigir el auxilio de los ciudadanos (Cfr. GONZÁLEZ PÉREZ, J. y GONZÁLEZ NAVARRO, F., *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común*, Aranzadi, Cizur Minor [Navarra], 2012, pág. 811). Los ciudadanos pues están sujetos a la norma que establece el deber de auxiliar a la Administración. En el ámbito tributario, la potestad de la Administración de exigir el auxilio de los ciudadanos, en la medida en que es la encargada de aplicar los tributos, se establece en el artículo 31.1 CE, en virtud del cual todos han de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Dicha potestad puede manifestarse, por ejemplo, mediante una ley que establezca un deber tributario en sentido estricto, como sería el caso de los deberes establecidos en el art. 29 LGT (aunque la LGT los denomina obligaciones formales) y, posteriormente, a través del RAT, el deber puede convertirse en obligación formal (por concretarse los sujetos sobre los que recae aquel deber). Cuando la sujeción a la norma se materializa en un deber en sentido estricto, el término correlativo del mismo sigue siendo la potestad, pero cuando el deber, a través del reglamento se concreta, la potestad deviene derecho subjetivo.

⁹⁹ No parece entenderlo así LÓPEZ MARTÍNEZ, cuando, en relación a los deberes de suministro afirma que: *... con la realización del presupuesto de hecho de la norma, lo que surge no es una obligación, en el sentido técnico jurídico del término, sino un deber específico o individualizado en el que se concreta el deber genérico de información tributaria de terceros* (LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Los deberes de información tributaria de terceros*, Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 105).

sino bien en virtud de un deber en sentido estricto (deber general de atender los requerimientos establecido en el artículo 93 LGT) o bien en virtud de una obligación (suministro de información¹⁰⁰ o atención del requerimiento ya formulado)¹⁰¹, cuyo incumplimiento supondrá la aplicación de medidas coactivas de carácter sancionador¹⁰².

b) Información a los ciudadanos

Cuando es la Administración la que debe de informar, habrá que estar a la naturaleza de la norma para determinar el tipo de poder del que dispone el destinatario de la información.

¹⁰⁰ El suministro de información se establece con carácter general en el artículo 93 LGT, tratándose de un deber en sentido estricto. Cuando la ley o el reglamento, general o regulador de un tributo determinado, concretan el deber de suministro de información, dicho deber en sentido estricto se convierte en una obligación por estar entonces determinados: los sujetos a los que se dirige, el objeto de la información y el alcance de la conducta del sujeto gravado.

¹⁰¹ En relación con la comunicación entre Administraciones se ha señalado que...*el principio de colaboración, consagrado en la actualidad en el art. 4.c) de la Ley 4/1999... es una clara muestra de esta forma de comunicación pública.* (TORNOS MAS, J., "Presentación", en TORNOS MAS, J. y GALÁN GALÁN, A. [Coords.], *Comunicación Pública*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 11). Sin embargo, en el ámbito de la comunicación tributaria, el deber de las Administraciones de informar a la Administración tributaria, viene expresamente impuesto por la LGT, de manera que técnicamente no se puede hablar de colaboración administrativa entendida en los términos que lo hace el artículo 4 mencionado.

¹⁰² No obstante, no siempre resulta ser así. En relación a los deberes de información de juzgados y tribunales, en el caso del deber de remitir la relación mensual de fallos ejecutoriados o que tengan el carácter de sentencia firme de los que se desprendan incrementos de patrimonio gravados por el ISD, se establece (art. 32.7 LISD), para el caso de incumplimiento, la aplicación de las sanciones previstas en la LGT. A pesar de ello, no se puede hablar de tipificación de dicho incumplimiento puesto que el artículo que más se aproximaría a dicha situación sería el 198.1 LGT, que si bien habla de falta de presentación de declaraciones, hay que tener en cuenta, por un lado, que utiliza la expresión "no presentar en plazo", situación que no se da en cuanto que la remisión por parte de juzgados y tribunales, no está sujeta a plazo alguno y por otro lado no se puede calificar de "declaración" la "copia autorizada de los documentos que admitan" a los que se refieren los artículos 33 LISD y 54.1 LITPAJD. Por otro lado, respecto de la omisión del deber de remitir copia autorizada de los documentos que admitan en los que no conste la nota de haber sido presentados a liquidación (artículos 33 LISD y 54.1 LITPAJD), no se hace manifestación alguna en materia sancionadora. En estos casos, no podríamos hablar de derecho subjetivo de la Administración tributaria, de manera que nos moveríamos, no en el ámbito de las obligaciones sino o bien en el ámbito de los deberes en sentido estricto o bien en el de la colaboración interadministrativa del artículo 4 LRJAPAC.

b1) Deber de informar establecido a través de normas de acción

Si se trata de una norma “de acción”, en el sentido de que no otorga derecho subjetivo alguno al destinatario de la información, dicho destinatario tendrá un simple o mero interés, no protegido por el ordenamiento jurídico¹⁰³ (en estos casos, en lugar de derechos, se habla de garantías), salvo que dicho interés pueda ser calificado de “cualificado” por resultar, del correcto cumplimiento, por parte de la

¹⁰³ Dicho interés constituiría un efecto reflejo del Derecho objetivo, caracterizado por tener frente a él un deber específico del sujeto que ocupa la posición subjetiva pasiva (en nuestro caso la Administración), deber que ha sido establecido por una norma jurídica que, sin embargo, no concede a quien ocupa la posición subjetiva activa, a quien tiene un interés en que se cumpla la norma, ninguna acción inmediata para exigir el cumplimiento. *No supone relación jurídica ni derecho subjetivo la posición ventajosa nacida, para un sujeto, de cualquier reflejo material del deber jurídico de otro...Pues la relación presupondría, además, que el cumplimiento de tal deber jurídico fuera directamente exigible por el beneficiado* (LACRUZ BERDEJO, J.L., et al., *Elementos de Derecho Civil I, Parte General del Derecho Civil, Vol.3º, El derecho subjetivo*, José María Bosch Editor, SA, Barcelona, 1990, pág. 96). *Los interesados pueden encontrarse necesariamente en una situación de expectativa respecto al funcionamiento de la norma de conducta o, si ésta es violada, respecto al funcionamiento de la norma de apremio o de punición. En tal caso, se ven reducidos a un papel pasivo. Se da éste cuando aquéllos no pueden decidir nada en orden a la aplicación de la pena o el apremio en el caso de transgresión, esto es, cuando la persecución jurídica (Rechtsverfolgung) es incumbencia exclusiva de los Órganos de tutela jurídica, de los Órganos del Estado. Ejemplos: la protección aduanera de una mercancía, la limitación de la altura en un sector urbano. Naturalmente, a nadie se prohíbe, en el caso de que se cometa una infracción jurídica, dar conocimiento a los Órganos del Estado de que existe motivo para su intervención. Pero, una vez hecho esto, la ulterior actuación, o sea, la reacción contra la violación de un deber jurídico, es cosa de los Órganos competentes. Así pues, en tanto en cuanto la norma jurídica objetiva favorece a los interesados, gozan éstos fácticamente del efecto reflejo del Derecho objetivo. Se los llama también por esto interesados de hecho* (NAWIASKY, H., *Teoría General del Derecho*, Rialp, Madrid, 1962, págs. 216–217). Así por ejemplo, si de dos comerciantes competidores, uno tiene conocimiento de que el otro no declara por el correspondiente impuesto sobre la renta, cuando existe una norma que la grava, el interés del que sí la declara en que el otro haga lo propio constituye un efecto reflejo de dicha norma, de manera que no dispone de acción alguna para exigir el cumplimiento de los deberes fiscales del otro a pesar del perjuicio que ello le ocasiona por tener que competir en peores condiciones (el único recurso del que dispone es el de formular la correspondiente denuncia ante la Administración tributaria). En el ámbito de la información nos podría también servir de ejemplo el caso de incumplimiento por parte de la Administración tributaria del deber de publicar anualmente los textos actualizados de las normas estatales con rango de Ley y Real Decreto en materia tributaria en los que se hayan producido variaciones (art. 86.1 LGT). Los ciudadanos, no disponen de acción alguna para exigir el cumplimiento de dicho deber. Dentro de este contexto, el interés legítimo se estudia *entre los administrativistas como una forma intermedia entre los efectos reflejos del ordenamiento jurídico y el derecho subjetivo* (CASTÁN TOBEÑAS, J., *Situaciones Jurídicas Subjetivas*, Instituto Editorial Reus, Madrid, 1963, pág. 52).

Administración, de su deber, una especial ventaja o desventaja para aquel destinatario. Entonces, dicho sujeto activo, el destinatario de la información, tendrá un interés especial que se califica de legítimo¹⁰⁴ y que sí protege el ordenamiento jurídico¹⁰⁵.

Podemos incluir dentro de este grupo:

- Publicación de los textos actualizados de las normas tributarias
- Publicación de una relación de las disposiciones tributarias aprobadas en el año

¹⁰⁴ Así, no constituye un interés legítimo el ser informado sobre el estado de tramitación de un procedimiento del que se es parte puesto que, precisamente por esta condición de parte, se ostenta un derecho subjetivo. Sin embargo, podría haber terceras personas, que no formando parte del procedimiento, pudieran verse afectadas directamente por el mismo, dichas personas ostentarían un interés legítimo. Otro ejemplo: en un procedimiento de concesión de licencia para abrir un establecimiento, el solicitante tiene un derecho subjetivo a que se le informe sobre el estado de tramitación de su procedimiento, pero terceras personas, por ejemplo los vecinos del inmueble en donde se ubicará el establecimiento, podrían verse afectados por la actividad de manera que podrían intervenir en el procedimiento, pero no en virtud de un derecho subjetivo sino en virtud de un interés legítimo.

¹⁰⁵ El artículo 19 de la Ley 29/1998, de 13 de julio reguladora de la jurisdicción contencioso – administrativa (BOE 167/1998, de 14 de julio) establece que están legitimados ante el orden jurisdiccional contencioso – administrativo además de aquellos que ostenten un derecho, quienes ostenten un interés legítimo. Sobre la delimitación del concepto de interés legítimo resultan de interés las siguientes sentencias: ... *en el orden Contencioso-Administrativo la legitimación activa se define, según una vieja jurisprudencia de este tribunal, en consideración a la titularidad de un derecho o interés legítimo que suponga una relación material entre el sujeto y el objeto de la pretensión, de suerte que, de estimarse ésta, se produzca un beneficio o la eliminación de un perjuicio que no necesariamente ha de revestir un contenido patrimonial* (STS de 29 de julio de 2004, FD 2º, párrafo 2º [RJ 2004\5449]). ... *el mismo Tribunal Constitucional ha precisado que la expresión «interés legítimo», utilizada en el artículo 24.1 de la Norma Fundamental, aun cuando sea un concepto diferente y más amplio que el de «interés directo», ha de entenderse referida a un interés en sentido propio, cualificado o específico (cfr. sentencia del Tribunal Constitucional 257/1989, de 22 de diciembre [RTC 1989\257]), lo que en el ámbito de esta Sala del Tribunal Supremo ha llevado a insistir que la relación unívoca entre el sujeto y el objeto de la pretensión (acto impugnado), con la que se define la legitimación activa, comporta el que su anulación produzca de modo inmediato un efecto positivo (beneficio) o evitación de un efecto negativo (perjuicio) actual o futuro, pero cierto (sentencia de este Tribunal Supremo de 1 de octubre de 1990 [RJ 1990\1454]), y presupone, por tanto, que la resolución administrativa pueda repercutir, directa o indirectamente, pero de modo efectivo y acreditado, es decir, no meramente hipotético, potencial y futuro, en la correspondiente esfera jurídica de quien alega su legitimación, y, en todo caso, ha de ser cierto y concreto, sin que baste, por tanto, su mera invocación abstracta y general o la mera posibilidad de su acaecimiento* (STS de 19 de mayo de 2000, FD 4º, párrafo 1º, letra a [RJ 2000\6726]).

- Publicación de la doctrina administrativa de mayor trascendencia y repercusión
 - Contestaciones a consultas
 - Resoluciones económico-administrativas
- Remisión de comunicaciones

En estos casos no podemos atribuirle a la posición del destinatario de la información la condición de titular de un derecho subjetivo¹⁰⁶, puesto que el ordenamiento jurídico no le concede ninguna acción inmediata¹⁰⁷ que suponga una vía procesal

¹⁰⁶ En relación con los deberes de información y asistencia contemplados en la LDGC se dijo que la misma establecía... *una obligación a cargo de la Administración sin que nos atrevamos a afirmar que la misma constituya una verdadera obligación jurídica generadora del correlativo derecho subjetivo* (DEL PASO BENGÓA, J.M. y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C., *Derechos y Garantías del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998*, Ciss, Valencia, 1998, pág. 86); En la misma línea y sobre el mismo texto legal se añadió que... *no se puede afirmar con rotundidad que se trata de un derecho...* (RAMALLO MASSANET, J., “Comentarios a los artículos 5 a 9”, *Estatuto del Contribuyente, Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Madrid, 1998, pág. 43). Para determinar cuándo nos encontramos ante un derecho subjetivo, se han señalado tres aspectos a tener en cuenta en relación con el contenido del mismo: *Las facultades jurídicas que competen al titular, los deberes jurídicos que vinculan o afectan a ciertas personas situadas en el lado pasivo de la relación, y la protección jurídica que se le dispensa* (LACRUZ BERDEJO, J.L., et al., *Elementos de Derecho Civil I, Parte General del Derecho Civil, Vol.3º, El Derecho Tributario*, José María Bosch Editor, SA, Barcelona, 1990, pág. 95). Por otra parte hay que tener en cuenta que el contenido esencial del derecho subjetivo es aquella parte del mismo que resulta ineludiblemente necesaria para que aquel derecho permita a su titular la satisfacción de aquellos intereses para cuya consecución se le otorga (Cfr. Díez Pícazo, L., *Sistema de Derecho Civil*, Volumen I, Tecnos, Madrid, 1990, pág. 449 así como la STC 11/1981, de 8 de abril, FJ 8º, párrafo 2º [RTC 1981\11]). A partir de estos dos últimos razonamientos podemos concluir que resulta esencial para poder hablar de derecho subjetivo que el mismo resulte jurídicamente protegido. *...esta protección se lleva a cabo ante los órganos de la administración de Justicia y la especial protección del derecho subjetivo significa el otorgamiento de una “acción”, entendida la acción como la potestad de mover a los órganos jurisdiccionales y acudir a ellos* (Cfr. Díez Pícazo, L., *Sistema de Derecho Civil*, Volumen I, Tecnos, Madrid, 1990, pág. 447).

¹⁰⁷ No sería posible acudir a la vía contencioso-administrativa por la inactividad de la Administración prevista en el art. 29.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, ya que dicha norma procesal exige que los beneficiarios de la prestación estén determinados, situación que no se da en este caso. Dice dicho artículo: *Cuando la Administración, en virtud de una disposición general que no precise actos de aplicación..., esté obligada a realizar una prestación concreta a favor de una o varias personas determinadas, quienes tuvieran derecho a ella pueden reclamar de la Administración el cumplimiento de dicha obligación. Si en el plazo de tres meses desde la fecha de la reclamación, la Administración no hubiera dado cumplimiento a lo*

susceptible de poner en marcha la tutela jurídica del Estado con el fin de obligar a la Administración a que cumpla con aquel deber de informar¹⁰⁸.

Así por ejemplo, respecto a la publicación de textos actualizados (art. 86.1 LGT) se ha planteado la cuestión de si existe algún vehículo jurídico que permita reaccionar frente al incumplimiento. Dicho vehículo podría estar en el art. 29.1 LJCA, sin embargo, el mismo solo resulta de aplicación a prestaciones concretas “a favor de una o varias personas determinadas”, motivo por el cual no resulta de aplicación¹⁰⁹. Otro tanto cabría afirmar respecto a la publicación de una relación de todas las disposiciones tributarias aprobadas en el ejercicio¹¹⁰. En otros Derechos, se regulan sistemas específicos de rendición de cuentas susceptibles de amparar, aunque sea indirectamente, la exigencia de estos deberes¹¹¹

b2) Deber de informar establecido a través de normas de relación

Si la norma que establece el deber de informar de la Administración es de las

solicitado o no hubiera llegado a un acuerdo con los interesados, éstos pueden deducir recurso contencioso-administrativo contra la inactividad de la Administración.

¹⁰⁸ *Un deber que quiera ser calificado como deber jurídico tiene que llevar aparejada una sanción* (DÍEZ-PICAZO, L., *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial*, Volumen II, Civitas, Madrid, 1996, pág. 82). Ya BENTHAM había afirmado: ... *sin la noción de castigo... no puede existir noción alguna de deber...* (BENTHAM, J., *Fragmento sobre el gobierno*, Aguilar, Madrid, 1973, pág. 126).

¹⁰⁹ Cfr. BARQUERO ESTEVAN, J.M., *La Información Administrativa a los Contribuyentes*, Aranzadi, Pamplona, 2002, pág. 138.

¹¹⁰ Resulta singularmente expresiva, y a nuestro entender acertada, la siguiente opinión: *Respecto a esto último, podemos preguntarnos... si no aparece publicada la actualización de un texto, o no aparece una disposición en la relación ¿qué pasa? En mi opinión nada...Se habrá incumplido... el artículo 6.1 de la LDGC* (YEBRA MARTUL, P., “Publicaciones”, en AA.VV, *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, CEF, Madrid, 1999, pág. 175).

¹¹¹ En el Derecho anglosajón, se habla de *accountability*, expresión que proviene del latín *accomptare*, que significa a cuenta y de *computare* que es calcular, y a su vez deriva de *putare* que quiere decir contar. Dicho concepto aparece en EEUU en los años 60 y llegó a Europa en la década siguiente. La expresión *accountability* no coincide plenamente con "rendición de cuentas". La primera conlleva una idea de obligación en cambio la rendición de cuentas supone un acto de carácter voluntario. *Accountability* supone la rendición obligatoria de cuentas.

llamadas “de relación”, entonces el ordenamiento protege específicamente al destinatario de la información y le concede un poder específico. Dicho poder es un derecho subjetivo que se corresponde con la obligación de la Administración de informar¹¹².

En este grupo incluiríamos:

- Contestación a solicitudes de información tributaria sobre los criterios existentes
- Suministro del texto íntegro de las consultas o resoluciones
- Contestaciones a consultas escritas
- Actuaciones previas de valoración
 - Información con carácter previo a la adquisición o transmisión de inmuebles
 - Acuerdos previos de valoración
- Emisión de certificados tributarios

c) Información entre particulares

Consideraremos aquí, con fines ilustrativos, tres casos de información entre particulares: el deber de entregar factura, el deber de entregar el certificado de retenciones y el deber de utilizar el NIF.

Hemos visto en los anteriores apartados, que para considerar que nos hallamos ante

¹¹² A veces [la norma jurídica] impone un deber en interés de todos, del público en general, y nadie sino el poder público puede exigir el cumplimiento del mismo. .. Esto es lo que llamaba Yhering efectos reflejos del Derecho. Pero otras veces impone deberes en beneficio de los particulares, a cuya voluntad encomienda la decisión de pretender su ejecución, creando en ellos una situación de poder para obtener cada cual la realización de la norma en su propia ventaja. Esta última figura es lo que constituye el derecho subjetivo, llamado así porque es la consideración del Derecho al respecto del sujeto que lo vive y cumple, en que la norma se ofrece y pone a disposición de sujeto, se subjetiva y se hace como suya (CLEMENTE DE DIEGO, F., *Instituciones de Derecho Civil Español*, Tomo I, Librería General de Victoriano Suárez, Madrid, 1941, pág. 159).

un derecho subjetivo, resulta fundamental analizar si el sujeto activo, el que debe de recibir la factura o el certificado de retenciones, dispone de algún medio coactivo para exigir el cumplimiento del deber.

En el caso de la factura, el art. 29.2.e) LGT establece con carácter general el deber de expedir y entregar facturas. Asimismo, el artículo 227.4.c) LGT establece que serán reclamables las actuaciones u omisiones de los particulares relativas a la obligación de expedir y entregar facturas. Asimismo, el artículo 201.1 LGT establece que constituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones de facturación, lo cual supone también un medio coactivo, en poder del sujeto activo, para exigir el cumplimiento del deber de entregar factura mediante la oportuna denuncia¹¹³. Podemos por lo tanto afirmar que nos encontramos frente a un derecho subjetivo en favor del sujeto activo de la relación entre particulares, encontrándose el sujeto pasivo que debe de emitir la factura sujeto a una obligación.

En el subapartado dedicado a las situaciones jurídicas de carácter intermedio hemos concluido que el sujeto activo además del poder, que ahora hemos visto que consiste en un derecho subjetivo, de exigir factura, tiene también el deber de exigirla, de manera que nos encontramos ante un poder-deber, es decir, ante una función.

Por lo que respecta a la emisión del certificado de retenciones, el art. 29.2.h) LGT establece el deber de entregar el correspondiente certificado de retenciones. El incumplimiento de dicho deber no se establece explícitamente como incluido entre los casos en que se puede reclamar en vía económico–administrativa, aunque, podría

¹¹³ La simple denuncia, ha sido considerada alguna vez como medio coactivo de defensa: *Los juristas argentinos Carlo Erro y Guillermo Almanza dicen así: “El criterio exacto para determinar cuándo estamos en presencia de un verdadero derecho subjetivo no es el de la conjunción de una posibilidad de obrar con una acción, sino el de la coexistencia de una posibilidad de obrar con un medio irrefragable, cualquiera que sea su nombre, para deponer el impedimento”. A su juicio, la simple denuncia puede considerarse efectiva reacción jurídica (El sujeto de derecho, Buenos Aires, 1931, páginas 93 y sigs.); pero esta apreciación no es general (CASTÁN TOBEÑAS, J., Derecho civil español, común y foral, tomo primero, volumen segundo, Reus, Madrid, 1977, pág. 28, nota 5).*

considerarse incluido dentro del establecido en el artículo 227.4.b) LGT que considera reclamables las omisiones relativas a las obligaciones de practicar retenciones o ingresos a cuenta. En cualquier caso, y al igual que ocurre con los deberes de facturación, el régimen sancionador tributario prevé, en el artículo 206 LGT, la infracción consistente en incumplir la obligación de entregar el certificado de retenciones o ingresos a cuenta. Podemos por lo tanto también aquí considerar que nos encontramos ante un derecho subjetivo y su correspondiente obligación.

En relación con el deber de utilizar el número de identificación fiscal, podríamos llegar a las mismas conclusiones puesto que la nota de coactividad resulta tanto de la aplicación del régimen sancionador tributario como de la posibilidad de aplicar, por lo que respecta a la reclamación económico-administrativa, el artículo 227.4 LGT, en la medida en que la negativa a suministrar dicho número podría considerarse como una omisión relativa a las obligaciones de practicar y soportar retenciones o relativa a la obligación de expedir y entregar factura.

2. Información y esquemas dogmáticos del fenómeno tributario¹¹⁴

La comunicación tributaria da lugar a la creación de unos vínculos entre los sujetos emisores y receptores de la información. La naturaleza de dichos vínculos dentro de la dinámica del tributo, ha ido evolucionando conforme la forma de Estado abandonaba su carácter absoluto para someterse al Derecho y el Derecho tributario adquiría carta de naturaleza. Dicha evolución puede ser descrita a partir de las teorías dominantes en cada momento y de la posición relativa que ocupan los sujetos intervinientes en cada una de ellas. Desde la especial relación de sujeción a que quedaba vinculado el obligado a informar cuando la relación con el Estado era ajena

¹¹⁴ La expresión "esquemas fundamentales del Derecho Tributario", se debe a Eusebio González García y procede de su artículo del mismo nombre en la *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 114, 1974 (Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F., *Sistema de Derecho Financiero I, Introducción, Volumen Segundo*, Facultad de derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985, pág. 22).

al Derecho, pasando por la relación intersubjetiva entre iguales dentro de la relación obligacional, hasta el advenimiento de las llamadas tesis dinámicas, que abandonaban el concepto de relación jurídica como eje de la dogmática tributaria, para terminar en el relativismo conceptual de las conocidas como tesis fungibles, la información tributaria ha ido cambiando su fisiología o por lo menos, su fisonomía.

En este epígrafe nos referiremos a la comunicación tributaria desde estas teorías, a partir de las cuales, básicamente, se ha construido la teoría del tributo.

2.1. La teoría de la relación de poder

Antes de ser aceptada la naturaleza obligacional de la relación jurídico-tributaria, la misma había sido conceptualizada como una relación de poder. Si en la relación jurídico-tributaria nos encontramos ante relaciones entre iguales, en la relación de poder nos encontraríamos ante relaciones de supremacía y sumisión¹¹⁵. Lo decisivo en este último caso sería la voluntad de uno de los sujetos de la relación, manifestada a través de una orden¹¹⁶. En este tipo de relación, existe una zona en la cual la

¹¹⁵ En la relación de poder,...el Derecho positivo no concede al Estado poder alguno que antes no tuviera. Luego la Administración no actúa en virtud de un poder - concedido por la ley positiva - sino en virtud de poderes que le son inherentes (PÉREZ DE AYALA, J.L., "Potestad administrativa y relación jurídica (I). La concepción de la relación tributaria como relación de poder", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 79. 1969, pág. 74).

¹¹⁶ El poder tributario, además de establecer tributos dictaría ordenes de carácter tributario que dirigidas a la materialización de la deuda tributaria, impondrían obligaciones de obediencia de hacer o no hacer o bien de soportar. Sin embargo, para MAYER, la ley debe de determinar previamente las ordenes que puede dictar la Administración de manera que las facultades de esta solo resultan de aplicación cuando se dirigen al fin para el que han sido otorgadas. Afirma además que en los reglamentos especiales *la ley dirige el poder de vigilancia. La norma legal puede también determinar de manera detallada lo que podrá exigirse en virtud de dicho poder... la ley puede prescribir igualmente las formas en que deben emitirse esas ordenes...* (MAYER, O., *Derecho Administrativo Alemán*, tomo I, Depalma, Buenos Aires, 1950, pág. 267). Vemos pues que *las relaciones de poder quedan limitadas al ámbito de lo que hoy se denominan potestades inspectoras, bien entendido que – pese a su equívoca denominación– aquellas deben estar habilitadas por ley y su ejercicio se subordina al fin que las justifica* (HERRERA MOLINA, P.M., "¿Rehabilitar a Otto Mayer? (Paradojas en el "tránsito de la relación jurídica a la relación de poder")", en *Jornadas Metodológicas Jaime García Añoveros sobre la Enseñanza del Derecho Financiero*. Instituto de Estudios Fiscales, 2002, pág.135).

voluntad de una de las partes determina libremente la magnitud de la obligación a que queda sometida la otra. En la relación de poder se diferenciarían dos tipos de sumisión, una de carácter general, consistente en el deber general de obediencia de los súbditos, dentro del cual se encuadraría el deber de pagar los tributos y otra de carácter especial en donde el correspondiente órgano de la Administración tributaria puede, a su arbitrio, dirigir exigencias al obligado¹¹⁷. De esta manera, si bien corresponde al legislador determinar el fundamento y los límites de la relación, dentro de dicho ámbito, la autoridad administrativa es libre para determinar cualquier tipo de disposición particular dirigida a alcanzar el fin previsto¹¹⁸. Dentro de la

¹¹⁷ Se trataría de un estado de libertad restringida en el cual el afectado se tiene que ajustar a lo que le exija el fin de la Administración Pública (MAYER, O., *Derecho Administrativo Alemán*, tomo I, Depalma, Buenos Aires, 1950, pág. 144).

¹¹⁸ Según NAWIASKY, para Mayer, de relación de poder se habla, pues, cuando el ordenamiento jurídico ha dejado un cierto ámbito de libertad cuyo vacío corresponde llenar al acreedor, de tal manera que, al sometido, únicamente le corresponde la obligación de acomodarse dentro del ámbito de las manifestaciones externas surgidas de la voluntad de aquél. La concreción de las obligaciones del sujeto sometido al poder vienen, pues, definidas unilateralmente por el titular del mismo. (NAWIASKY, H., *Cuestiones fundamentales de Derecho Tributario*, IEF, Madrid 1982, pág. 148). Sin embargo, no parece ser este el sentir de Mayer cuando dice que la imposición necesita un fundamento legal. Dicho fundamento no puede consistir en una autorización general dada por la ley para actos individuales que el gobierno podría realizar después discrecionalmente. La imposición no puede imitar en esto a la orden de policía. Es de su esencia que se realice según una regla permanente (ley), que esté determinada por una regla de derecho. Tendremos, entonces, por lo común, como punto de partida, una ley que determina, en forma de regla general, la obligación de pagar el impuesto y esto de modo tan estricto que su realización consiste simplemente en aplicar esta regla al caso individual, sin que haya lugar para ninguna apreciación discrecional. Esta ley de impuesto tiene entonces como contenido tres cosas. Determina los hechos exteriores a los cuales la obligación se vincula y que constituyen el objeto de la imposición; después, fija el monto de lo que se deberá pagar, es decir, la tasa del impuesto; finalmente, da el procedimiento mediante el cual debe cumplirse la obligación, la forma de la recaudación (MAYER, O., *Derecho Administrativo Alemán*, tomo I, Depalma, Buenos Aires, 1950, pág. 200). A la vista de estas palabras cabe preguntarse dónde queda ese ámbito de libertad cuyo vacío corresponde llenar al acreedor en las relaciones de poder (HERRERA MOLINA, P.M., “¿Rehabilitar a Otto Mayer? (Paradojas en el “tránsito de la relación jurídica a la relación de poder”)), en *Jornada Metodológica Jaime García Añoveros sobre la Enseñanza del Derecho Financiero*. Instituto de Estudios Fiscales, 2002, pág.134). ... no es que Mayer ignore ese principio fundamental de necesidad de aprobación de los tributos en las Cámaras, sino que mediante la potenciación de los aspectos aplicativos del tributo, éste podría ser excluido del campo del Derecho, de centro de atribuciones de que eran titulares las asambleas representativas (ESCRIBANO LÓPEZ, F., “Notas para un análisis de la evolución del concepto de Derecho tributario”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 14, 1977, pág. 212).

relación especial de sujeción¹¹⁹ se incluirían todos aquellos deberes, distintos del pago del tributo, como por ejemplo, el deber de informar a la Administración tributaria o los deberes de información entre particulares resultantes del tributo, pero dirigidos a hacer efectivo el mismo¹²⁰. En la relación de poder, así concebida, el acreedor, el Estado, no puede identificarse con un acreedor de Derecho privado. Frente al poder del Estado, los súbditos no tienen verdaderos derechos subjetivos; de haber algo parecido, serían efectos reflejos del poder del Estado¹²¹.

Con el advenimiento del Estado de Derecho, el tributo deja de constituir una imposición por la vía de los hechos y se integra en el orden jurídico, de manera que el ordenamiento se ocupa de aquel tanto en sus aspectos materiales como formales¹²².

¹¹⁹ *Cuando se enfrentan en la Alemania de la República de Weimar las tesis de la relación tributaria como relación jurídica y como relación de poder, esta última se entiende en el sentido de las relaciones especiales de sujeción, que en alemán se llaman precisamente relaciones de poder... esta simple aclaración terminológica ayuda a comprender mejor el problema planteado por la doctrina de la "relación de poder" (PALAO TABOADA, C, "¿Está el contribuyente en una relación de "sujeción especial" frente a la Administración tributaria?, *Responsa Iurisperitorum Digesta*, vol. II, Ediciones Universidad de Salamanca, Salamanca, 2001, pág. 145).*

¹²⁰ *Las relaciones especiales de sujeción incluyen deberes tributarios formales que incumben a los contribuyentes y que surgen del ejercicio por la Administración de potestades tributarias especiales de control... como son el deber de soportar la inspección, facilitar documentos y aclaraciones, de llevar y exhibir libros de contabilidad, presentar declaraciones e informes, etc. (RODRIGUEZ BEREIJO, A., *Introducción al estudio del Derecho Financiero. Estudios de Hacienda Pública*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976, pág. 254).*

¹²¹ *Se habla de efectos reflejos cuando la ejecución de la Ley corresponde a la autoridad administrativa con carácter exclusivo y aquella se limita a conceder al particular una acción general (no concreta) para instar a las autoridades a la ejecución de las leyes que le favorecen. En cambio, los derechos subjetivos conceden acciones concretas para reclamar las prestaciones concedidas. El Estado, puede informar al ciudadano con el fin de asegurarse el ingreso del tributo, pero dicha información se daría en beneficio exclusivo del propio Estado, aunque tendría el efecto reflejo de facilitar sus tareas fiscales a dicho ciudadano.*

¹²² *... el impuesto ha evolucionado desde constituir un acto de poder puramente fáctico hasta integrar una verdadera relación jurídica. El individuo debe el impuesto porque está previsto en la ley y lo debe tal como en ella se regula (BLUMENSTEIN, E., *Schweizerisches Stenerrecht*, I. Tübingen, J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 1926 pág. 15, citado por SAINZ DE BUJANDA, F., *Sistema de Derecho**

La relación de poder, calificada por BLUMENSTEIN como "relación fáctica, de poder y sumisión", supone tanto un elemento de coacción en la percepción del tributo como la ausencia de normas capaces de garantizar los derechos de los obligados tributarios. No quiere ello decir que el tributo no estuviera regulado mediante normas sino que las mismas carecían de rango de ley y que la legalidad de los actos de aplicación de los tributos no estaba sujeta a control jurisdiccional.

La teoría de la relación de poder, aunque abandonada por ser contraria al Estado de Derecho, no parece sin embargo haber sido absolutamente superada. En este sentido, el Tribunal Constitucional¹²³ ha llegado a manifestar que el deber de contribuir puede ser exigido más allá de la genérica vinculación a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico¹²⁴, que es tanto como decir que el principio de legalidad puede

Financiero I, Introducción, Volumen Segundo, Facultad de derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985, pág. 28)

¹²³ El Tribunal Constitucional ha señalado que el deber constitucional de contribuir implica *una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria* (STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 3º [RTC 1990\76]). Vuelve así el Tribunal Constitucional a la superada tesis de la relación de poder, en virtud de la cual se colocan *en primer plano los poderes o potestades de la Administración y las pretendidas situaciones correlativas de sujeción de los administrados...* (SANCHEZ SERRANO, L., "Los españoles, ¿súbditos fiscales?" (I), *Impuestos I*, 1992, pág. 245). Y sigue preguntándose el mismo autor (pág. 248) *¿a qué viene ese viaje en el tiempo..., ese sacar del baúl de los recuerdos la doctrina autoritaria de la relación de poder, con el nombre de "relación de sujeción"? Es indudable la intención moralizante, condenatoria del fraude fiscal, que rezuma el fundamento jurídico tercero citado... Pero, ¿sirve realmente a esa finalidad moralizadora la falta de sensibilidad jurídica, histórica e ideológica que entraña tratar de resucitar... la vieja y autoritaria doctrina alemana de la relación de poder? Y, por otro lado, ¿no correremos con ello el peligro de reincidir en el culto a la autoridad y al poder?*

¹²⁴ *Esta recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria. Para los ciudadanos este deber constitucional implica, más allá del genérico sometimiento a la 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. Para los poderes públicos este deber constitucional comporta también exigencias y potestades específicas en orden a la efectividad de su cumplimiento por los contribuyentes* (STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 3º [RTC 1990\76]). *Se concibe así la relación tributaria como un híbrido, en el que el ciudadano simultáneamente es súbdito y colaborador. Es una*

ser obviado y que el deber de contribuir podría incluso llegar a ser exigido desvinculado de la capacidad económica¹²⁵. El Tribunal Constitucional llega a admitir la posibilidad de introducir limitaciones a los derechos y garantías de los ciudadanos cuando las mismas deriven del ejercicio de potestades por parte de la Administración tributaria¹²⁶ con el fin de hacer efectivo el cobro de las deudas¹²⁷.

En este contexto, en virtud de la relación de poder, el deber de informar a la Administración y, en general, el deber de colaborar con la misma, dado su carácter

contradicción en sus propios términos porque quien está sometido al poder del Estado difícilmente va encima a colaborar con aquél y menos aún a la fuerza (ADAME MARTÍNEZ, F., "Derechos y garantías de los contribuyentes versus teoría de la relación tributaria como relación de poder", y *Jornada Metodológica Jaime García Añoveros sobre la Enseñanza del Derecho Financiero*. Instituto de Estudios Fiscales, 2002, págs. 197-211).

¹²⁵ ... no podría haberse imaginado un ataque más frontal a la esencia del Estado de Derecho (SANCHEZ SERRANO, L., "Los españoles, ¿súbditos fiscales?" (y II), *Impuestos*, núm. 9, 1992, pág. 243). Ya en Tribunal Supremo había afirmado con anterioridad que... *el Derecho objetivo no solamente limita la actividad de la Administración, sino que la condiciona a la existencia de una norma que permita esa actuación concreta, a la que en todo caso debe ajustarse* (STS de 3 de enero de 1979, considerando 6º [RJ 1979\7]).

¹²⁶ Vuelve el Tribunal Constitucional a una cuestión ya resuelta a principios del siglo XX y perfectamente explicada por HENSEL: *No existe actualmente en la Ordenanza Tributaria un deber general de sujeción, en el sentido de obedecer incondicionalmente todas las disposiciones de la autoridad financiera. Si se pretendiera partir de un deber fundamental de obediencia de esta naturaleza, esto sería incompatible con la configuración de las leyes tributarias de acuerdo con la Constitución y, además, haría innecesaria la definición de los presupuestos de hecho correspondientes a cada uno de los deberes tributarios. De todo lo dicho se deriva que las autoridades tributarias sólo pueden exigir el cumplimiento de los deberes por parte de los interesados y los terceros en la medida en que la ley lo autorice, según la definición del presupuesto de hecho. El sujeto al que se exige el cumplimiento del deber tiene derecho a que se respete, frente a intervenciones ilegítimas del poder estatal, la protección inherente a la definición legal del presupuesto de hecho que origina el deber y, además, a que esto quede garantizado si es necesario a través de un procedimiento de recurso* (HENSEL, A., *Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2005, pág. 274).

¹²⁷ Las limitaciones, no pueden ser genéricas e indeterminadas (Cfr. SANCHEZ SERRANO, L., "Los españoles, ¿súbditos fiscales?" (y II), *Impuestos*, núm. 9, 1992, pág. 249), solo por ley, como prevé el artículo 53.1 CE, pueden los derechos y libertades ser limitados y, en cualquier caso, deberá de respetarse su contenido esencial, es decir, sus límites inmanentes (Cfr. GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ RODRIGUEZ, TR., *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo II, Civitas, Madrid, 1993, pág. 115).

instrumental con relación al cobro de la deuda tributaria, vendrían impuestos por la propia Administración, sin precisar habilitación legal alguna. De igual manera, sería la misma Administración la que configuraría la información a los ciudadanos, con una finalidad tendente más a alcanzar la máxima eficacia en la aplicación de los tributos que a garantizar la seguridad jurídica de los ciudadanos.

2.2. La teoría de la relación jurídica obligacional

La incidencia del Estado de Derecho en el fenómeno impositivo comprometió la viabilidad argumental de la relación de poder que fue sometida a severas críticas por parte de la doctrina más destacada¹²⁸, la cual a su vez, propuso una alternativa conceptual más acorde con dicha forma de Estado, la relación jurídica obligacional¹²⁹.

En esta relación jurídica no existe la situación de sometimiento en que se basa la relación de poder¹³⁰. Ciertamente el deudor, está sujeto a un poder, el de la norma jurídica, pero dicha sujeción, no es distinta de aquella a la que está sujeto el Estado.

¹²⁸ Hensel, A. (1924), Nawiasky, H. (1926) y Blumenstein, E. (1926 y 1928).

¹²⁹ ... no cabe ninguna duda de que en la práctica es de la mayor trascendencia que un funcionario crea habérselas, en sus contactos con el contribuyente, con un “subordinado al poder tributario” o que se sienta vinculado a una relación obligacional. Es obvio que estas situaciones de hecho no pueden influir en la tipificación científica, pero sí pueden exhortar a la terminología científica a obrar con prudencia... poder ordenar y tener que obedecer y no estar autorizado a exigir y deber prestar es lo que revela más claramente la antítesis esencial entre relaciones de poder y relaciones obligatorias (HENSEL, A., “La influencia del Derecho Tributario sobre la construcción de los conceptos de Derecho Público”, *Hacienda Pública española*, núm. 22, 1973, págs. 183–184).

¹³⁰ La separación de poderes permite distinguir en la actuación del poder tributario dos planos, uno abstracto, del que emanan las normas tributarias y otro concreto en el que la Administración aplica dichas normas. Este segundo plano personifica al Estado y hace posible su relación con los ciudadanos en un plano de igualdad en donde Estado y ciudadano están sometidos por igual a la Ley y al Derecho. Así, la división de poderes y la personificación del Estado–Administración permiten romper la verticalidad de la relación tributaria, del tributo, concebido como relación de poder (FERREIRO LAPATZA, J.J., “Esquemas dogmáticos fundamentales del Derecho Tributario”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 104, 1998, pág. 674).

En este sentido, se considera que ambas partes están en una posición de igualdad. Existe, efectivamente un poder, aquel que se manifiesta en la creación de la norma por el poder legislativo, en la cual está contenido el hecho imponible, sin embargo, realizado el hecho imponible, la relación entre acreedor y deudor queda determinada por la Ley.

Lo dicho hasta aquí, resulta válido para la obligación tributaria principal, sin embargo, a nosotros nos interesa, precisamente, otro tipo de deberes, deberes que surgen, no como consecuencia de la condición de acreedor del Estado sino del ejercicio de potestades administrativas por parte de la Administración tributaria. Este último tipo de vínculos ¿son relaciones de poder o pueden ser configuradas también como relaciones jurídicas obligacionales?

Era precisamente en este ámbito en donde la relación de poder se manifestaba de forma más acentuada, puesto que la Ley administrativa concedía a la autoridad del Estado un amplio campo de discrecionalidad. Esta discrecionalidad venía de la casi exclusiva consideración del hecho imponible, abandonando los aspectos no específicamente previstos a la voluntad del Estado, que los imponía mediante órdenes¹³¹.

Además de la relación jurídica relativa al pago del tributo, se advirtió la existencia de

¹³¹ HENSEL criticó la caracterización de la relación tributaria como relación de poder en base a que también las relaciones tributarias formales están reguladas por la norma: *...lo cierto es que caracterizar a esta relación administrativa tributaria como una "relación de poder" no se ajusta, ni de lejos, a concepción alguna del Estado de Derecho. Porque también las relaciones tributarias del Derecho Administrativo están reguladas de conformidad con los principios del Estado de Derecho; igualmente, dichas relaciones nacen muchas veces de un presupuesto de hecho legal (deber de llevanza de contabilidad) o únicamente pueden establecerse (deber de información, deber de asistencia) en el caso concreto con base en apoderamientos legales (los cuales son redactados actualmente de manera muy amplia). De esta manera el obligado tributario no queda expuesto totalmente a la libre discrecionalidad o incluso a la arbitrariedad de la Administración; del mismo modo ésta sólo puede exigir lo que el ordenamiento jurídico le permite demandar* (HENSEL, A., *Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2005, pág. 249, nota 189).

otros vínculos jurídicos destinados a hacer posible la materialización de aquel pago. Se apuntó incluso la necesidad de distinguir la figura del sujeto pasivo, que era el que debía, además de hacer frente al pago del tributo, cumplir con otras obligaciones formales, de otros sujetos cuyos deberes no estaban vinculados a su capacidad económica¹³². Asimismo se apuntó que dichos deberes no se verían afectados por el hecho de que fuesen impuestos directamente por Ley o bien mediante requerimiento de la Administración. Así pues, se toma conciencia de que los deberes de colaborar con la Administración pueden corresponder, además de al deudor del tributo, a terceras personas y de que dichos deberes podrían ser impuestos tanto de forma inmediata por la Ley como a través de un acto de la Administración¹³³.

Con el fin de configurar como una relación obligacional aquellos deberes que surgen del ejercicio de potestades administrativas por parte de la Administración tributaria, se separaron, en la obligación tributaria, los aspectos materiales de los formales, distinguiendo entre “relación de deuda impositiva” y “relación de liquidación” o

¹³² ... dicha obligación de pago no agota por sí mismo la relación jurídica, existiendo más bien otra serie de relaciones jurídicas que se extienden sobre ella, formando círculos concéntricos cuyos efectos parciales posibilitan paulatinamente su realización... si observamos desde arriba este complejo de obligaciones, veremos que entre ellas hay un grupo que se diferencia de las restantes y que, aun estando situadas en la periferia, hacen posible el procedimiento de imposición y aseguran su realización, 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 la retención de parte del salario... estos vínculos, establecidos en interés del poder financiero, podemos denominarlos deberes financieros (NAWIASKY, H., *Cuestiones fundamentales de Derecho Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, 1982, Madrid, págs. 54-55).

¹³³ Obsérvese que nos hallamos ante los que actualmente llamamos obtención de información por suministro o por captación. Una serie de deberes tiene su fundamento en la ley (análogamente a la obligación tributaria). El obligado tiene que cumplir tales deberes ipso iure, es decir, sin que sea preciso que se lo exija un acto administrativo específico. En caso de que a estos deberes legales les siga un requerimiento administrativo, éste sirve únicamente como «declaración pública de que el deber existe; Otros deberes tributarios se regulan de tal manera que se habilita legalmente al órgano administrativo para exigir determinado comportamiento en un caso concreto... Aquí se deja, por tanto, un amplio margen de discrecionalidad a la Administración tributaria (margen, no obstante, sujeto a control por lo que respecta a sus límites) para decidir si hace uso o no y, en su caso, en qué medida, de las facultades conferidas (HENSEL, A., *Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2005, págs. 250).

“relación administrativa tributaria”, que más adelante daría lugar a la distinción entre Derecho tributario material y Derecho tributario formal¹³⁴. En este nuevo modelo la relación jurídica tributaria se caracterizó por ser una obligación *ex lege* (fijación por Ley de sus elementos esenciales) de carácter inderogable (limitación de los poderes de la Administración, que no puede alterar el contenido de la relación).

En el ámbito de este Derecho tributario administrativo, desde un punto de vista subjetivo, se distinguieron, tres niveles según el grado de vinculación con el hecho imponible. Un primer nivel, relativo a las distintas relaciones entre autoridad y obligado resultantes del procedimiento tributario, en el que se incluyó el procedimiento contencioso, la ejecución forzosa y el procedimiento de devolución. Un segundo nivel, más amplio, en el cual quedaban obligados otros sujetos, distintos del que realiza el hecho imponible: se trataba de los futuros interesados en el procedimiento, a los que se les imponía el deber, entre otros, de llevanza de libros o de efectuar declaraciones. Finalmente, en un tercer nivel se encontrarían aquellos que no podían ser calificados de interesados en el procedimiento. Se trataría de terceras personas¹³⁵ con un especial conocimiento susceptible de ser útil en relación con la imposición de otros. Entrarían aquí los deberes de información respecto de terceros¹³⁶.

¹³⁴ *El derecho tributario material regula la existencia orgánica del tributo, es decir, los derechos y deberes que emanan de la relación jurídico-tributaria respecto a sus titulares, a su objeto y a su detallada configuración... el Derecho Tributario formal se ocupa del procedimiento de actuación del tributo, es decir, de los procedimientos necesarios para la determinación, la tutela jurídica y la recaudación del impuesto* (BLUMENSTEIN, E., *Sistema di Diritto delle Imposte*, Giuffrè, Milano, 1954, págs. 10–11. La traducción es nuestra).

¹³⁵ *Hensel denomina partícipes o interesados tanto al sujeto pasivo de la obligación tributaria estricta como a los que designa como deudores presuntos, y denomina terceros,... a personas sujetas a prestaciones de auxilio o colaboración* (SAINZ DE BUJANDA, F., *Sistema de Derecho Financiero I, Introducción, Volumen Segundo*, Facultad de derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985, pág. 55).

¹³⁶ Cfr. HENSEL, A., *Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2005, págs. 271–274.

2.3. La teoría de la relación jurídico-tributaria compleja¹³⁷

El esquema conceptual de la relación jurídico-tributaria acuñado por la doctrina germánica, núcleo a partir del cual se empezaron a sentar las bases del moderno Derecho Tributario, fue desarrollado por GIANNINI¹³⁸, que obviando la distinción entre Derecho Tributario material y formal, unificó todos los derechos y deberes de los sujetos tributarios alrededor del concepto de relación jurídico-tributaria compleja¹³⁹, siendo la figura principal de dicha relación la deuda tributaria (*debito d'imposta*). Así, junto a la relación obligacional, la relación jurídico-tributaria compleja incluía tanto los poderes-deberes de la autoridad administrativa como las situaciones jurídicas pasivas vinculadas a las funciones encomendadas a aquella autoridad¹⁴⁰.

¹³⁷ Una parte significativa de nuestra doctrina importó del Derecho italiano posterior a 1945 dos teorías –la teoría de la relación jurídico-tributaria compleja y la teoría de la función tributaria–, tratando de encontrar en ellas las respuestas que, según ellos, no se podían encontrar en la ciencia jurídica tradicional (FERREIRO LAPATZA, J.J., “Esquemas dogmáticos fundamentales del Derecho Tributario”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 104, 1998, pág. 676).

¹³⁸ GIANNINI, A.D., *Instituciones de Derecho Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957.

¹³⁹ Las relaciones jurídicas simples se manifiestan como un solo vínculo entre dos sujetos, uno de los cuales tiene la facultad o poder, y otro tiene la sujeción o deber correlativo (ejemplo: el préstamo sin interés, en el cual hay un solo poder, exigir la restitución, y una sola obligación). Las relaciones jurídicas complejas muestran una pluralidad de derechos y obligaciones, ya en su forma más sencilla de vínculo doble (relación entre dos personas, cada una de las cuales está investida de una facultad y de una obligación recíproca, como en los contratos bilaterales), ya bajo formas más complicadas, en las que se da una pluralidad de personas entre las que media pluralidad de vínculos jurídicos (ejemplo: el contrato de sociedad) (CASTÁN TOBEÑAS, J., *Derecho civil español, común y foral*, tomo primero, volumen segundo, Reus, Madrid, 1977, pág. 18).

¹⁴⁰ ...según Giannini, también formaban parte de la relación jurídica los deberes impuestos por el legislador a los terceros, a personas distintas del sujeto pasivo, que se presentaban así como obligaciones colaterales de la obligación tributaria principal o como simples momentos de ésta (RODRIGUEZ BEREIJO, A., *Introducción al estudio del Derecho Financiero. Estudios de Hacienda Pública*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976, pág. 271). En este sentido: ... del ordenamiento jurídico del impuesto nacen, además, no solo la obligación de pagar y el correspondiente derecho a exigir una suma determinada cuando se produzcan los presupuestos de hecho establecidos en aquel, sino, además, una serie de obligaciones y derechos de naturaleza y contenido diversos, tanto del ente

Planteado en estos términos el concepto de relación jurídico-tributaria compleja, BERLIRI, por un lado, sistematizó las distintas situaciones jurídicas subjetivas¹⁴¹ y por otro resaltó la importancia de las relaciones jurídicas distintas de la relación obligatoria (u obligación tributaria), revalorizando aquellos aspectos del tributo vinculados a su aplicación, como los deberes y las potestades tributarias¹⁴².

La influencia de la relación jurídico-tributaria compleja en la normativa española se ha observado parcialmente en la redacción del artículo 35 de la anterior LGT¹⁴³.

*público como de la persona sujeta a la potestad estatal. Efectivamente, con el fin de hacer más seguras, más fáciles y más expeditivas la liquidación y recaudación del tributo, el legislador impone, ante todo, no solo al contribuyente sino también a otras personas, múltiples deberes, unos positivos, – como la declaración de los elementos de hecho a los que la ley vincula la obligación de satisfacer el impuesto, la participación de actos o el cumplimiento de especiales formalidades– y otros negativos –como la prohibición de expedir copias de documentos por los que no haya sido satisfecho el correspondiente impuesto– (GIANNINI, A.D., *Instituciones de Derecho Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, pág. 68).*

¹⁴¹ Las situaciones pasivas serían la obligación (*obbligazione*), el deber (*obbligato*) y la sujeción (*soggezione*) y las activas el derecho de crédito, la potestad y el derecho potestativo (Cfr. BERLIRI, A., *Principios de Derecho Tributario, Volumen II*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1971, pág. 83).

¹⁴² La relación jurídico-tributaria sería *la relación compleja resultante del conjunto de obligaciones actuales o eventuales, a favor de un mismo sujeto activo del impuesto y que se derivan directa o indirectamente de una determinada situación base, así como de los derechos, potestades y prohibiciones conexas con las mismas* (BERLIRI, A., *Principi di Diritto Tributario, Volumen II*, Giuffrè, Milano, 1957, pág. 273).

¹⁴³ *En España, es la concepción de la relación jurídica compleja, en la que la obligación de pago del tributo ocupa un lugar preeminente, la que con mayor o menor fortuna quedó claramente plasmada en el artículo 35 de la LGT y a la que, por ejemplo, el profesor SAINZ DE BUJANDA sigue básica y ejemplarmente fiel a lo largo de los años* (SANCHEZ SERRANO, L., “Los españoles, ¿súbditos fiscales?” (I), *Impuestos I*, 1992, pág. 247). Consideramos sin embargo que no puede hablarse de una adscripción por parte del ilustre profesor a la concepción de la relación jurídica compleja, la cual, precisamente fue con sólido despliegue argumental criticada por él: *... es pues ineludible renunciar a la integración de los poderes de la autoridad tributaria en el seno de una relación jurídica compleja, lo que no debe entenderse, naturalmente, en el sentido de que el ejercicio de las potestades no esté sometido al ordenamiento jurídico, cosa evidente en el Estado de Derecho... no parece tampoco posible reconducir todas las (relaciones jurídicas) que puedan generarse en la vida del tributo a una relación globalizadora – compleja– como Giannini pretende... en el orden jurídico-tributario, la individualización de relaciones jurídicas es tan necesaria como su ulterior visión sintética. Mas esta visión no debe conducirnos a la engañosa integración de las relaciones de origen autónomo y de*

2.4. La concepción dinámica del fenómeno tributario¹⁴⁴

La teoría de la relación jurídica tributaria compleja, que en su versión inicial, había sido calificada de indeterminada, fue posteriormente desarrollada en la línea de intentar sistematizar las distintas situaciones subjetivas que contenía. Sin embargo, el concepto mismo de relación jurídica continuaba siendo excesivamente indefinido, de manera que no resultaba útil para el análisis jurídico. El hecho de considerar incluidas dentro de la misma relación jurídica relaciones tan distintas como las

*contenido diferenciado en una relación jurídica unitaria y compleja, sino tan solo a discernir bien la eficacia singular de cada una de ellas en el desenvolvimiento del tributo... El rechazo de la relación compleja sin embargo, no impidió al profesor reconocer que el esquema de GIANNINI, ... su obra, vista en su conjunto, constituye un "arquetipo de Derecho Tributario" y que sus ideas sobre la naturaleza meramente declarativa del acto de liquidación tributaria refulgen hoy con brillantez acrecida en contraste con el marasmo formalista y las bizantinas controversias a que se ha visto arrastrado un amplio sector de la doctrina por los excesos de las llamadas tesis funcionales o procedimentales (SAINZ DE BUJANDA, F., *Sistema de Derecho Financiero I, Introducción, Volumen Segundo*, Facultad de derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985, págs. 66-68). Especialmente crítico con esta teoría se ha mostrado algún autor: Ni sus creadores ni sus seguidores, insistimos, han sido capaces nunca de fijar los límites de esta "relación jurídica-tributaria compleja". Ni siquiera su contenido esencial. ¿Se confunde con la relación Estado-contribuyente cualquiera que sea el contenido de esta? ¿Cuál es su contenido cuando falta la obligación de pago de un tributo y, en el ejemplo puesto, siguen subsistiendo otras obligaciones como la de declarar, llevar la contabilidad, etc? Nadie ha logrado responder a estas preguntas. Y la ausencia de respuesta a estas preguntas muestra mejor que nadie la falsedad e inutilidad de la teoría (FERREIRO LAPATZA, J.J., "Esquemas dogmáticos fundamentales del Derecho Tributario", *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 104, 1998, pág. 677).*

¹⁴⁴ Son básicamente los autores italianos los que han desarrollado el enfoque dinámico, destacando especialmente MAFFEZZONI, FANTOZZI, MICHELI y FEDELE. En España, se han adscrito a estas tesis PÉREZ DE AYALA, GONZÁLEZ GARCIA, PÉREZ ROYO, RODRIGUEZ BEREIJO, ESCRIBANO LÓPEZ, CORTÉS DOMÍNGUEZ, CASADO OLLERO o MARTÍN QUERALT (Cfr. LUCHENA MOZO, G.M., *Retenciones e ingresos a cuenta en el IRPF*, Universidad de Castilla-La Mancha, Cuenca, 1997, pág. 27). Nos parece este el lugar adecuado para recordar las palabras que, con respecto a estas tesis se dijeron en su momento: ... la nueva doctrina no responde a los principios jurídicos que gobiernan la tributación en el Estado de Derecho ni a la dogmática del derecho tributario, siempre que naturalmente se acepte el distingo doctrinal entre lo que constituye el derecho tributario material o sustantivo y las materias jurídicas agrupadas en los campos del derecho tributario administrativo, penal, procesal, en conexión con el derecho material pero con relaciones jurídicas y ejercicio de poderes bien separados de aquél (JARACH, D., *El hecho imponible*, Abeledo-Perroe, Buenos Aires, 1982, pág. XIV).

derivadas del deber de informar por parte de terceros¹⁴⁵, el mismo deber de declarar por parte del sujeto pasivo y la obligación de éste de pagar el tributo, no contribuía precisamente a la clarificación del fenómeno tributario¹⁴⁶. En consecuencia, el estudio de la relación jurídico-tributaria compleja acabó girando alrededor del hecho imponible¹⁴⁷ y del momento del nacimiento de la obligación tributaria, soslayándose los aspectos formales del tributo¹⁴⁸.

Tal era la influencia de la obligación tributaria principal que la misma se identificaba con la relación jurídica, de tal manera que se hacían precisos nuevos conceptos con la finalidad de abarcar el resto de situaciones jurídicas que, además habían sido poco

¹⁴⁵ ... estas potestades no se ejercitan solo frente a los obligados tributarios..., sino, también, frente a terceros, que vienen obligados por el ordenamiento tributario a realizar prestaciones de colaboración con la autoridad administrativa para la mejor aplicación del tributo. La relación tributaria compleja se resistirá... a integrar en su esquema los deberes impuestos por el ordenamiento a esos terceros, que en asuntos tributarios que les son ajenos..., pueden, no obstante, ser legalmente requeridos a dar información, a exhibir documentos, a emitir dictámenes o al cumplimiento de otras prestaciones de colaboración (SAINZ DE BUJANDA, F., *Sistema de Derecho Financiero I, Introducción, Volumen Segundo*, Facultad de derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985, pág. 67).

¹⁴⁶ Resultan oportunas aquí las palabras de DE CASTRO en su estudio de la relación jurídica cuando señala que ... es imprescindible, sin embargo esta operación de desconectar cada relación jurídica de las que la anteceden, de las que de ella derivan, de las que con ella coexisten o en ellas influyen; porque, tanto para la comprensión como para la aplicación práctica, requiere el pensamiento humano la individualización y la concreción (DE CASTRO, F., *Derecho Civil de España*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1955, pág. 623).

¹⁴⁷ La doctrina empezó a estructurar el Derecho Tributario a partir del hecho imponible, lo cual no significaría el abandono de los aspectos formales sino que el estudio de los mismos, en una secuencia lógica se habría de emprender con posterioridad, una vez consolidados los aspectos sustantivos. Entretanto, surgieron las tesis procedimentalistas confundiendo la imposibilidad de abarcar simultáneamente el estudio de los aspectos sustantivos y formales del tributo con el abandono de estos últimos por parte de los calificados como defensores de las posiciones intersubjetivas. El efecto final fue un injustificado sobredimensionamiento de los aspectos procedimentales, cuando unos y otros aspectos, pensamos, forman parte indisoluble de un mismo Instituto.

¹⁴⁸ La explicación total del fenómeno tributario desde un punto de vista jurídico *no será posible hasta tanto la doctrina abandone el estrecho cauce de la obligación tributaria y encuentre un marco más amplio, donde quepan simultáneamente no sólo la obligación de pago del tributo, sino la actuación de la Administración encaminada a la liquidación y recaudación de los tributos* (CORTES, DOMÍNGUEZ M., *Ordenamiento tributario español*, Tecnos, Madrid, 1970, pág. 331).

estudiadas hasta aquel momento.

Las insuficiencias de este modelo cedieron ante posturas que incidían, precisamente, en los aspectos administrativos y, más concretamente, en los aspectos procedimentales¹⁴⁹, dando lugar a lo que se vino a llamar una visión dinámica¹⁵⁰, que consistió en introducir nuevos conceptos en sustitución de la relación jurídica, el de potestad de imposición (Micheli) y el de procedimiento (Maffezzoni). Así el calificativo de dinámica se justificaba en cuanto que el procedimiento está formado por una sucesión de actos que, orientados a un fin, concretan la actuación administrativa¹⁵¹. En la misma línea, aunque respetando los postulados clásicos, se

¹⁴⁹ ... la doctrina más reciente propugna una evolución en la construcción dogmática del tributo, desde el esquema central y básico de la relación jurídico-tributaria, a un planteamiento más flexible, en el que la relación es sólo uno de los dogmas tributarios "inter pares", conjuntamente con otros que bajo diversos nombres y categorías técnicas –potestad de imposición, función tributaria, procedimiento de imposición– destacan y valorizan los aspectos administrativos del tributo para significar, sin duda, un tratamiento potenciador de los mismos fuera del esquema –otrora casi omnicompreensivo y, desde luego, preeminente– de la relación tributaria (PÉREZ DE AYALA, J.L., "Potestad administrativa y relación jurídica (II). Las teorías sobre la relación jurídica tributaria y su revisión en la moderna doctrina", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 86. 1970, pág. 162).

¹⁵⁰ Las concepciones dinámicas, no obstante destacar los aspectos procedimentales de la tributación y el importante papel que en ella desempeñan las potestades o funciones administrativas, no han llegado...a formulaciones equiparables... a las ya viejas doctrinas alemanas de la relación de poder (SANCHEZ SERRANO, L., "Los españoles, ¿súbditos fiscales?" (I), *Impuestos I*, 1992, pág. 247). Aún así, sus formulaciones han podido apuntar, pensamos que sin pretenderlo, en esa dirección: *El ordenamiento de nuestro Estado democrático de Derecho diferencia claramente en la actualidad, como ya se ha dicho, el plano de la Ley y el de su aplicación. Y ordena a la administración financiera la aplicación de la ley tributaria en un plano de igualdad con el ciudadano incompatible con la idea de la "relación de poder" que tanto la teoría de la "relación jurídico-tributaria compleja" como la teoría de la "función tributaria" intentan resucitar con sus vagas e inaprehensibles ideas de una relación difusa y confusa en sus contornos que une directamente al Estado que establece y exige el tributo con los súbditos que han de pagarlo* (FERREIRO LAPATZA, J.J., "Esquemas dogmáticos fundamentales del Derecho Tributario", *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 104, 1998, pág. 678).

¹⁵¹ ...el proceso comprende multitud de relaciones jurídicas diversas que deben individualizarse dentro de la serie o sucesión de actos procesales, pero sin llegar a su inclusión en una pretendida relación jurídica única...la unidad de las diversas fases, no de la relación, sino del fenómeno tributario, debía buscarse en el concepto de proceso (CARRERAS LLANSANA, J., "En torno a la relación jurídico-tributaria", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 3, 1951,

propuso la introducción del concepto de "función tributaria" (Alessi).

Desde esta perspectiva, el presupuesto de hecho conocido como hecho imponible es uno más de los distintos presupuestos de hecho previstos. Pueden darse tanto obligaciones de contenido patrimonial (*obbligazioni*) como otras que no tengan dicho contenido (*obblighi*)¹⁵². Aún más, el hecho imponible, puede tener lugar con carácter previo o con posterioridad al acaecimiento de otros supuestos susceptibles de producir obligaciones materiales o formales¹⁵³. Aquí la función del hecho imponible no es necesariamente la de determinar el nacimiento de la obligación tributaria sino la de legitimar la adquisición de sumas de dinero a título de tributo por parte del Estado, en la medida en que dicho hecho es indicativo de la capacidad contributiva, puesto que la misma constituye el criterio que otorga legitimidad constitucional al tributo¹⁵⁴.

pág. 414, citado por RODRIGUEZ BEREIJO, A., *Introducción al estudio del Derecho Financiero. Estudios de Hacienda Pública*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976, pág. 281, nota 316).

¹⁵² ... el término "obligación" abarca tanto lo que en doctrina italiana denomina "obbligazioni", caracterizadas por su patrimonialidad, como los "obblighi", es decir, los vínculos que imponen un comportamiento y no una prestación patrimonial, lo cuales a su vez, se diferencian de los "doveri" en que operan en el seno de una relación jurídica, mientras que éstos últimos no son "correlativos al derecho de otro" (FALCON TELLA, R., "Aproximación al contenido del tributo como instituto jurídico", en *Estudios Jurídicos, en Conmemoración del X Aniversario de la Facultad de Derecho*, Separata, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Córdoba, 1991, pág. 267).

¹⁵³ ... desde el instante en que sobrevino el divorcio –al menos aparente–, entre un sector de la doctrina italiana y la ciencia germana, esta eficazísima e imprescindible distinción (Derecho Tributario material y Derecho Tributario formal) fue difuminándose y haciéndose prácticamente imperceptible, lo que, a nuestro juicio, contribuyó al nacimiento y al auge de las llamadas tesis funcionales o procedimentales, en las que los componentes "materiales" del tributo parecen quedar devorados, en una especie de leucemia científica, por los aspectos administrativos, inevitablemente formales o instrumentales, que actúan y desarrollan a aquéllos, pero que en modo alguno pueden darles vida (SAINZ DE BUJANDA, F., *Sistema de Derecho Financiero I, Introducción, Volumen Segundo*, Facultad de derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985, pág. 138).

¹⁵⁴ La obligación decae como instituto nuclear del tributo, que pasa a explicarse como desarrollo de una función tributaria (ALESSI) o como ejercicio de la potestad de imposición (MICHELI) o más ampliamente, como un procedimiento de estructura diversa y eventual en cada caso (MARTIN QUERALT J. y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 2008, pág. 254).

2.4.1. La potestad de imposición (Micheli)

La consideración de que la doctrina solo se había dedicado a estudiar el nacimiento y el cumplimiento de la obligación tributaria y que se había olvidado de todo aquello anterior a la exacción del crédito tributario dando a entender que carecía de connotación jurídica propia¹⁵⁵, llevó a Micheli a centrar su atención sobre un nuevo concepto: la potestad de imposición, configurada precisamente como potestad por venir referida a un sujeto, la Administración que ejercía una función en interés público. Dicha potestad constituiría el objeto del Derecho Tributario

La doctrina señaló la dificultad de considerar el poder tributario (o potestad tributaria)¹⁵⁶ como una categoría central de la teoría de la imposición, ya que no es

¹⁵⁵ ... todo el fenómeno de la actuación de la ley tributaria se reducía al nacimiento y al cumplimiento de la obligación de pago del tributo y, por ello, al nacimiento y a la realización del derecho de crédito del ente impositor... aquello que viene antes de la exacción del crédito no parece tener una propia y distinta connotación jurídica y, por eso, el derecho de crédito y la obligación de pago son reconocidas en el momento en el cual se verifica el presupuesto de hecho indicado en la ley (MICHELI, G.A., "Considerazioni sul Procedimento Tributario d'Accertamento Nelle nuove Leggi di Imposta", *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1974, pág. 620. La traducción es nuestra). Sin embargo, esto no es exactamente así. La misma formulación de la relación jurídico-tributaria compleja por Giannini, en la cual se incluyen todo un conjunto heterogéneo de vínculos demuestra que no solo se tenía en cuenta el vínculo derivado de la relación obligatoria (Cfr. GIANNINI, A.D., *Il rapporto giurídico d'imposta*, Giuffrè, Milano, 1937, págs. 25-28). Así mismo también VANONI advertía de que no se debía de centrar el estudio en el crédito y en la obligación sino que había que dar también cabida al resto de situaciones jurídicas (Cfr. VANONI, *Opere giuridiche: Elementi di diritto tributario, Altri saggi di diritto finanziario. II, Volumen 2*, págs. 219-220). Hay que reconocer sin embargo, que la cuestión no se trató con la mínima extensión que hubiera sido exigible, aunque, ciertamente, el propio concepto de relación tributaria fue escasamente desarrollado. Hasta tal punto es así que en el trabajo de Giannini *Il rapporto giurídico d'imposta*, a pesar del título, apenas se habla de la relación jurídico-tributaria (Cfr. RODRIGUEZ SAINZ, A., "Las categorías fundamentales del Derecho Tributario: Relación jurídica v. potestad, función y procedimiento", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 153, 1981, pág. 642, nota 59).

¹⁵⁶ El poder tributario suele definirse, en base a su contenido específico, como el poder de establecimiento, aplicación y recaudación de los tributos. Se concibe así como un concepto unitario, dado su contenido, y propio del Derecho Tributario. Esta concepción, que busca unir las distintas funciones del Estado, obvia la concurrencia, en los actos de creación, aplicación y exacción o recaudación de los tributos, de distintos planos normativos y no deja de ser un *residuo de doctrinas anteriores, ajenas a la división de poderes* (Cfr. RODRIGUEZ BEREIJO, A., *Introducción al estudio del Derecho Financiero. Estudios de Hacienda Pública*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976, pág. 201).

posible obtener resultados prácticos a partir de englobar, bajo la finalidad común de obtener ingresos tributarios, competencias intrínsecamente distintas, como lo son la competencia para establecer tributos y la competencia para dictar actos administrativos en aplicación de la norma¹⁵⁷.

Por este motivo, se distinguió entre dos nociones distintas de potestad tributaria. Una referida a la facultad del legislativo de dictar normas tributarias y otra referida a la facultad de la Administración, tendente a la obtención de la prestación tributaria y que se ha dado en llamar "potestad de imposición"¹⁵⁸. La norma tributaria se caracterizaría entonces, según los postulados dinámicos, por estar ordenada a regular aquella potestad de imposición, de manera que no regularía, directamente¹⁵⁹,

¹⁵⁷ Cfr. BERLIRI, A., *Corso Istituzionale di Diritto Tributario, Vol. I*, Giuffrè, Milano, 1974, pág. 125.

¹⁵⁸ La potestad de imposición es... *el poder-deber del ente público de efectuar concretamente la imposición y de pretender, en concreto, el cumplimiento de la prestación tributaria* (MICHELI, G.A., *Corso di Diritto tributario*, Unione Tipografico-Editrice Torinese, Torino, 1976, pág. 106). La potestad tributaria sería aquella que tiene contenido normativo y la potestad de imposición la que tiene un concreto propósito aplicativo (Cfr. MICHELI, G.A., "Premesse per una teoria della potestà di imposizioni", *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1967, núm. 2, pág. 264 y ss, citado por SAINZ DE BUJANDA, F., *Sistema de Derecho Financiero I, Introducción, Volumen Segundo*, Facultad de derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985, pág. 89). *El vocablo potestad no nos parece idóneo... para referirse al poder de dictar leyes u otras normas... ese término debe referirse a poderes que el ordenamiento jurídico confiere a la Administración para que ésta desarrolle sus tareas, de tal suerte que las potestades derivan de las leyes y no a la inversa... En relación con la expresión "imposición", la misma se ha considerado también rechazable:... la Administración no está facultada por el ordenamiento para "imponer" el tributo,... sino para exigir a los particulares el cumplimiento de las obligaciones tributarias que les impone la ley. La imposición está reservada, en el Estado de Derecho, a la ley... no existe una específica potestad de imposición... sino... un conjunto de poderes que el ordenamiento confiere a la Administración para que ésta pueda llevar a cabo la gestión del tributo... además... esas potestades... no siempre van dirigidas a "imponer" tributos... sino, en muchas ocasiones, a establecer deberes que sólo en forma mediata pueden tener alguna influencia en la ulterior exigencia del cumplimiento de prestaciones de pago... la fórmula "potestad de imposición"... genera el equívoco de que la Administración "impone", en vez de limitarse a exigir el cumplimiento de lo que la ley impone... (SAINZ DE BUJANDA, F., *Sistema de Derecho Financiero I, Introducción, Volumen Segundo*, Facultad de derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985, pág. 97).*

¹⁵⁹ Indirectamente lo haría en función de la regulación de la prestación debida por el particular al ente público.

relaciones intersubjetivas, en las que, consideran, no se fija de manera especial, haciéndolo en cambio en aquello que constituye el contenido directo de las normas de Derecho Tributario: el ejercicio de la potestad de imposición¹⁶⁰.

Las tesis dinámicas dejan de estudiar el fenómeno tributario en términos tanto de su eventual carácter intersubjetivo como del derecho de crédito, que constituiría su objeto, y pasan a considerar, como eje de aquel estudio, tanto la potestad de imposición como la diversidad de situaciones jurídicas pasivas que, además de la obligación y ubicadas dentro del procedimiento, exige la norma tributaria, concebida, desde este punto de vista, en su vertiente dinámica.

Según esta construcción el derecho subjetivo de la Administración tributaria implica que la misma puede utilizar, si el sujeto pasivo incumple, los medios coactivos necesarios para materializar la prestación. Con anterioridad, al incumplimiento, en aquellos casos en que el deber se establece directamente por ley, la Administración no puede pretender el cumplimiento y, por lo tanto, no tendría un derecho subjetivo, no habría surgido un derecho de crédito.

Así, descendiendo, puntualmente y con fines ilustrativos, del ámbito de las categorías dogmáticas al de su aplicación concreta, en la información por suministro la Administración tributaria no dispondría de un derecho subjetivo a la prestación hasta que exigiera el cumplimiento del deber, momento en que este se convertiría en una

¹⁶⁰ Ya con anterioridad había sido criticada la doctrina según la cual el Estado asume la figura jurídica del acreedor de la prestación tributaria en base a que... *la cualificación de la relación impositiva como una relación de obligación, denominada obligación tributaria, no nos parece que pueda acogerse, por cuanto que, omitiendo otras consideraciones, el ente público impositor no ejercita un derecho, sino que ejercita una potestad a la percepción del tributo, lo que nos alejaría mucho del esquema clásico de las obligaciones, entendidas éstas en su acepción estrictamente jurídica...la particular configuración de la relación jurídica impositiva no da lugar al nacimiento de una obligación en la acepción meramente jurídica del término, sino a un verdadero y propio deber por parte del contribuyente* (FALZONE, G., *Le Obbligazioni dello Stato*, Giuffrè, Milano, 1960, pág. 14, citado por RODRIGUEZ BEREIJO, A., *Introducción al estudio del Derecho Financiero. Estudios de Hacienda Pública*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976, pág. 298).

obligación¹⁶¹. En el requerimiento de información no sería preciso el incumplimiento puesto que existe ya una actuación de la Administración que da lugar al nacimiento del derecho subjetivo.

En definitiva pues, en este modelo, el derecho subjetivo requiere, necesariamente, una actuación de la Administración. En aquellos casos en que el deber lo concreta directamente la ley, se requiere el incumplimiento para que la Administración, con su actuación, haga nacer el derecho subjetivo. Cuando la Administración actúa a través del ejercicio de las potestades que la ley le reconoce, dicha actuación se produce siempre y, por lo tanto, es en ese momento en que nace su derecho subjetivo.

Habría pues, una potestad de imposición (una facultad de la Administración para actuar) susceptible de manifestarse a través de múltiples actos tendentes a concretar el derecho de la Administración. Así, de la realización del presupuesto de hecho, nacería un deber que no necesariamente consistiría en una obligación de pago (aunque sí de hacer) o en un correlativo derecho para la Administración. Dicho derecho solo nacería cuando aquel deber se concrete, entonces la responsabilidad del sujeto pasivo se convertiría en una obligación.

Según este modelo, la obligación no nacería hasta que se produzca la actuación de la Administración, obviando tanto la existencia del efecto directo de las normas como los innumerables casos en que las mismas se aplican sin requerir una previa actividad administrativa. Se niega el efecto declarativo de la liquidación para convertirlo en constitutivo, de tal manera que la misma pasaría de ser una condición de eficacia a

¹⁶¹ Así parece entenderlo también LÓPEZ MARTÍNEZ, en relación con el deber de suministro de información, cuando afirma que... *con la realización del presupuesto de hecho de la norma, lo que surge no es una obligación, en el sentido técnico jurídico del término, sino un deber específico o individualizado en el que se concreta el deber genérico de información tributaria de terceros* (LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Los deberes de información tributaria de terceros*, Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 105).

ser una condición de existencia de la obligación¹⁶².

Entre las características esenciales de la potestad de imposición se destaca su carácter estrictamente reglado, aclarando que no constituyen actos de discrecionalidad los poderes de instrucción dirigidos a determinar el contenido del hecho imponible¹⁶³.

2.4.2. El procedimiento de imposición (Maffezzoni)

Según el punto de vista adoptado por este enfoque, dentro del conjunto de situaciones jurídicas activas y pasivas susceptibles de producirse dentro del fenómeno tributario puede ocurrir que unas estén unidas entre sí por tener un contenido “correspondiente” (a un derecho subjetivo, le corresponde una obligación y ambos están unidos dentro de una misma relación jurídica). Sin embargo, también puede ocurrir que no exista aquel contenido “correspondiente” entre determinadas situaciones subjetivas por no existir unidad entre las situaciones (así, el derecho subjetivo del ente público a la prestación se encuadra dentro de una relación jurídica extramuros del deber de suministrar determinada información), básicamente porque

¹⁶² La consideración de que la obligación nacía con el acto de liquidación ya existía en la jurisprudencia del Tribunal Supremo alemán (Reichsfinanzhof) anterior a la Ordenanza Tributaria de 1919 que estableció, por iniciativa de ENNO BECKER, el nacimiento de la obligación con la realización del hecho imponible establecido en la ley.

¹⁶³ *En rigor tampoco creemos que Micheli conceda demasiado valor al concepto de potestad, pues para él lo que cobra efectiva importancia es el procedimiento, que es el que estudia ampliamente y mejor representa el aspecto publicístico del fenómeno que trata de estudiar* (RODRIGUEZ SAINZ, A., "Las categorías fundamentales del Derecho Tributario: Relación jurídica v. potestad, función y procedimiento", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 153, 1981, pág. 645). En este sentido dice Micheli: *El procedimiento por un lado unifica la secuencia de varios actos a un propósito unitario, por otro evidencia cómo del mismo cumplimiento de los actos derivan situaciones jurídicas que, a su vez, determinan la exigencia de la producción de otros actos, dirigidos a la actuación de la norma tributaria en el caso concreto* (MICHELI, G.A., "Considerazioni sul Procedimento Tributario d'Accertamento Nelle nuove Leggi di Imposta", *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1974, pág. 625. La traducción es nuestra). Dicha potestad se desarrolla a través de una pluralidad y multiplicidad de actos los cuales pueden atender a diferentes momentos del iter de concreción del derecho del ente impositor del tributo (MICHELI, G.A., "Premesse per una teoria della potesta di imosizione", *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1967, pág. 281. La traducción es nuestra).

dichas situaciones guardan una relación de sucesión cronológica¹⁶⁴. El conjunto de actos¹⁶⁵ derivados de situaciones jurídicas, activas y pasivas, de contenido “no correspondiente”, pero vinculadas a un mismo fin (garantizar la efectividad de la prestación pecuniaria), puede ser encuadrado dentro de una estructura unitaria a la que se llama “procedimiento de imposición”.

De esta manera, las situaciones jurídicas susceptibles de producirse pueden ser de carácter “correspondiente”, en cuyo caso quedaran unidas bajo una relación jurídica, o pueden ser de carácter “no correspondiente” (básicamente la potestad y la sujeción o vinculación), en cuyo caso quedaran unidas bajo un procedimiento de imposición¹⁶⁶.

Así la formulación de un requerimiento de información relativa a terceros guardaría una relación de contenido no correspondiente con la situación jurídica del obligado al

¹⁶⁴ *Tratándose de situaciones de contenido no correspondiente y autónomas, esto es de desarrollo cronológico y necesariamente sucesivo, el lazo de unión entre ellas no puede ser sino un conjunto de actos que se desarrollan en el tiempo y están unidos entre sí por un fin único: garantizar el cumplimiento de determinadas prestaciones pecuniarias de los particulares a favor de la Hacienda (RODRIGUEZ BEREIJO, A., Introducción al estudio del Derecho Financiero. Estudios de Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976, pág. 301). Así, en el ámbito del deber de informar a la Administración, dicho deber puede darse antes o después del nacimiento o exigibilidad de la obligación de pago, tratándose por lo tanto de situaciones que se desarrollan cronológicamente y no simultáneamente.*

¹⁶⁵ Dentro de los distintos actos susceptibles de darse, aquellos que produzcan el efecto de constituir el derecho subjetivo a la prestación en favor de la Hacienda Pública, a título de tributo o de sanción, reciben el nombre de “actos de imposición” (Cfr. MAFFEZZONI, A., *Profili di una teoría giurídica generale dell'imposta*, Giuffrè, Milano, 1969, pág. 82).

¹⁶⁶ Como consecuencia de la construcción de Maffezzoni ... *la ausencia de cualquier correspondencia entre el contenido de los deberes legales y el del poder de imposición del ente público atribuye al conjunto de actos que se producen en el desarrollo de estas dos situaciones jurídicas subjetivas una función esencial de conexión, de armonización y de unificación de las mismas... este complejo de actos debe denominarse procedimiento de imposición* (SAINZ DE BUJANDA, F., *Sistema de Derecho Financiero I, Introducción, Volumen Segundo*, Facultad de derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985, pág. 106). A nuestro entender, la función esencial de unificación la constituye el instituto del tributo, sin perjuicio de que los aspectos formales de dicho instituto puedan girar alrededor de la idea de procedimiento.

pago del tributo y se conectaría con la relación jurídica obligatoria a través de un procedimiento de imposición.

Este procedimiento de imposición tendría como función principal constituir y actuar la relación jurídica a través de la cual se adquiere la prestación pecuniaria, lo cual supone que la relación crediticia no deriva de la mera producción del hecho imponible sino del ejercicio de una potestad de imposición¹⁶⁷.

Las normas tributarias regularían precisamente esta potestad de imposición (y no directamente situaciones intersubjetivas). En esta construcción dogmática, abandonado el concepto de relación tributaria como eje del fenómeno tributario y desplazado el mismo al concepto de potestad de imposición, las normas tributarias dejan de estar clasificadas como normas de relación para pasar a encuadrarse dentro de las llamadas normas de acción¹⁶⁸.

Desde esta perspectiva, el deber de informar a la Administración tributaria, sería un

¹⁶⁷ ... un derecho subjetivo al impuesto no puede nunca nacer, para el ente público, de la realización del presupuesto de hecho... de tal presupuesto solo pueden nacer deberes jurídicos a cargo de los sujetos pasivos, sin que a tales deberes pueda nunca corresponder un derecho subjetivo, sino un poder de imposición del ente público... el poder de imposición tiene siempre, ...eficacia constitutiva de un derecho subjetivo del ente público y es, por tanto, un instituto de derecho sustancial, no de derecho formal (MAFFEZZONI, A., *Profili di una teoría giurídica generale dell'imposta*, Giuffrè, Milano, 1969, pág. 66. La traducción es nuestra).

¹⁶⁸ Las normas de relación resuelven de forma directa conflictos de intereses mediante el reconocimiento de derechos subjetivos y las normas de acción resuelven de forma indirecta dichos conflictos mediante la atribución de poderes-función que se ejercen en interés general. La norma sería de relación en la medida en que creara situaciones de contenido "correspondiente". Ahora bien, cuando aquel contenido no es "correspondiente", no regula conflictos de intereses sino que determina las premisas de un procedimiento (Cfr. MAFFEZZONI, A., *Profili di una teoría giurídica generale dell'imposta*, Giuffrè, Milano, 1969, pág. 84-86). La distinción entre normas de acción y relación procede de la doctrina italiana, que desde el ámbito procesal civil (CARNELUTTI, F., *Lezioni di Diritto procesuale civile, tomo I*, Cedam, Padova, 1920, pág. 148), pasa al ámbito administrativo (GUICCIARDI, E., *La giustizia amministrativa*, Casa Editrice Dott. Antonio Milani [CEDAM], Padova, 1943, págs. 8 a 15) y de éste al ámbito tributario (ALLORIO, E., *Diritto processuale tributario*, Unione Tipografico-Editrice Torinese, Torino, 1962, págs. 104-106).

vínculo autónomo del de la obligación tributaria¹⁶⁹, tanto por recaer, cuando así sea, sobre persona distinta del obligado, como por el hecho de que dicho obligado, podría no existir. Ello conduce, dada aquella autonomía, a que dicho deber de informar, no podría calificarse de obligación formal¹⁷⁰ (no se puede hablar de aspectos formales si no existen aspectos materiales o aquellos son independientes de estos). Es más, según esta dogmática, ya no tendría sentido la distinción entre Derecho Tributario formal y material¹⁷¹.

En un desarrollo ulterior de este punto de vista, llega a considerarse insuficiente el

¹⁶⁹ Aunque ni el nacimiento ni la extinción de las obligaciones formales deben necesariamente de estar vinculadas al nacimiento o extinción de la principal, su contenido y desarrollo es función de la obligación principal. En realidad, la obligación principal y las obligaciones formales, se mueven en planos distintos, dada la distinta naturaleza de una y otras, pecuniaria la primera y de hacer las segundas.

¹⁷⁰ *En efecto, los llamados efectos formales de los actos del procedimiento de imposición son efectos autónomos y en sí mismos, como los efectos sustanciales de los actos jurídicos. Así por ejemplo, la obligación de dar una información o de completar las lagunas de una declaración a requerimiento de una oficina tributaria es un vínculo totalmente autónomo respecto del de pagar un tributo, bien porque podría incumbir a una persona distinta del deudor del tributo, bien porque podría subsistir independientemente de la existencia de cualquier obligación de pagar el tributo* (MAFFEZZONI, A., *Il procedimento di imposizione ne'Il imposta generale sull'entrata*, Edt. Morano, Napoli, 1965, págs. 85-87, citado por RODRIGUEZ BEREIJO, A., *Introducción al estudio del Derecho Financiero. Estudios de Hacienda Pública*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976, pág. 305). En relación a la afirmación de que el deber de informar no puede ser calificado como obligación formal, hay que señalar que no es esta la opinión del legislador tributario, que en el art. 29.2.f) LGT establece, bajo la denominación de obligación formal, *la obligación de aportar... cualquier dato, informe, antecedente y justificante con transcendencia tributaria...*

¹⁷¹ *Es, sin embargo, la construcción de Federico Maffezzoni la que lleva a límites más extremos esa tendencia a vigorizar la significación estructural y sistematizadora de la noción de procedimiento, hasta el punto de sustraerla del área del Derecho formal... para proclamar explícitamente... su pertenencia al campo del Derecho material... en esta construcción se ponen en evidencia los efectos nocivos a que conduce una alteración radical en la jerarquización de las categorías jurídicas, convirtiendo lo procedimental o instrumental en eje de una disciplina que, por su historia, su fundamentación axiológica y su actual proyección económico-social ha de estar primordialmente atenta al estudio de la obligación tributaria y de los hechos que la generan, sin perjuicio, claro está, del escrupuloso análisis de los instrumentos que las normas tributarias habiliten, en cada caso, para que las prestaciones de los contribuyentes... alcancen, en concreto, plena efectividad* (SAINZ DE BUJANDA, F., *Sistema de Derecho Financiero I, Introducción, Volumen Segundo*, Facultad de derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985, pág. 103).

concepto de “potestad de imposición” puesto que, dada la variedad de conductas posibles en el ámbito tributario, una construcción unitaria del fenómeno tributario exige agrupar las situaciones jurídicas subjetivas según aspectos jurídicos comunes y determinar la forma en que se relacionan, cosa que solo puede hacerse desde el concepto de “procedimiento de imposición”¹⁷². Aquí el presupuesto de hecho del tributo es uno más de los previstos para hacer efectivo el cobro de la deuda y sirve de criterio de referencia, en cuanto que concreta la efectiva aplicación del principio de capacidad contributiva, para todos los actos anteriores o posteriores de aplicación de los tributos¹⁷³. Ahora, la función de la liquidación no es determinar la obligación tributaria sino la existencia y las dimensiones (el *an* y el *quantum*) del presupuesto de hecho del tributo¹⁷⁴.

De forma resumida podemos destacar los aspectos más relevantes de esta

¹⁷² La obligación tributaria se desplaza a la fase de recaudación, un estadio más avanzado de la secuencia procedimental (Cfr. RODRIGUEZ BEREIJO, A., *Introducción al estudio del Derecho Financiero. Estudios de Hacienda Pública*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976, pág. 306).

¹⁷³ Describiendo la propuesta de Maffezzoni, nos dice Sainz de Bujanda: ... *en el supuesto del deber la prestación no es objeto de un derecho subjetivo del ente público, en tanto que en la obligación ocurre lo contrario. La obligación tributaria es, en efecto, el aspecto pasivo de un derecho subjetivo a una prestación. De ahí concluye Maffezzoni, que no pudiendo hablarse de la existencia de un derecho subjetivo antes de que éste se constituya como efecto del procedimiento impositivo, sea necesario utilizar el término de deber impositivo (obbligatio d'imposta) para indicar la situación jurídica subjetiva pasiva de quien venga obligado a pagar el impuesto o a realizar una prestación conexa, sin que el ente público haya constituido a su favor el derecho subjetivo correspondiente* (SAINZ DE BUJANDA, F., *Sistema de Derecho Financiero I, Introducción, Volumen Segundo*, Facultad de derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985, pág. 108).

¹⁷⁴ Parece evidente que el esquema procedimental (al igual que el obligacional) no es más que uno entre los muchos esquemas lógico-jurídicos que el jurista puede utilizar para reconstruir y sistematizar el fenómeno tributario, pero no puede agotar toda la compleja problemática que la dinámica del tributo entraña (FEDELE, A., “La teoría del procedimiento de imposición y la denominada ‘anticipación del tributo’ ”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 114, 1974, págs 1744–1746).

construcción¹⁷⁵:

- la realización del hecho imponible solo da lugar a un deber de declarar primero y pagar después (sin embargo, el Derecho puede establecer sanciones y facultades de control, de manera que constituirían facultades de un derecho a favor de la Administración)
- antes del pago no existe derecho subjetivo alguno del acreedor, que nace una vez realizado, de forma correcta o incorrecta, aquel pago (la norma no obstante puede establecer una facultad de comprobación que supondría una obligación para el contribuyente; por otro lado no queda claro como se podría aceptar un pago si previamente no existe un derecho subjetivo)
- el deber de declarar y pagar constituyen situaciones subjetivas sucesivas con respecto al derecho a cobrar, de manera que se trata de situaciones no correspondientes, es decir, no vinculadas por una relación jurídica sino por un procedimiento (las situaciones pueden no ser simultaneas, pero su sucesión está prevista por la norma de manera que unas se corresponden con otras y dicha correspondencia será a través de una relación jurídica o a través de otro tipo de vínculo, según de qué situaciones se trate)
- el procedimiento conduce a la creación del derecho subjetivo o derecho de crédito (el derecho subjetivo no viene creado por el procedimiento sino por la realización del hecho imponible, en cuanto que el mismo constituye una manifestación de la capacidad económica, sin perjuicio que las distintas situaciones jurídicas,

¹⁷⁵ Entre paréntesis mencionamos las objeciones a este modelo (Cfr. RODRIGUEZ SAINZ, A., "Las categorías fundamentales del Derecho Tributario: Relación jurídica v. potestad, función y procedimiento", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 153, 1981, pág. 651).

derivadas o no de la relación jurídica, puedan exigir un procedimiento)

2.4.3. La Función tributaria¹⁷⁶ (Alessi)

Desde distintos presupuestos metodológicos, pero manteniéndose dentro de los postulados dinámicos, se ha concebido el fenómeno tributario como una "función" dirigida a exaccionar coactivamente parte de la riqueza privada con la cual el Estado satisface las necesidades públicas¹⁷⁷.

En este modelo, el fenómeno impositivo se concibe como una función pública, siendo el Derecho Tributario el ordenamiento que regula dicha función. El desarrollo de la función tributaria se ejerce a través de la potestad tributaria que puede manifestarse en dos planos diferentes, el de creación de la norma y el de su aplicación¹⁷⁸.

¹⁷⁶ ... el interés científico... por el estudio de los aspectos procedimentales... no equivale... a otorgar primacía a las normas reguladoras del procedimiento... sobre las normas... de carácter sustantivo o material... la propia idea de función... entraña ya una subordinación de lo formal... a lo sustantivo o material. Pues "función" no es otra cosa que un poder otorgado... a un órgano administrativo... a fin de que éste lo ejercite... al servicio y en estricta aplicación de las normas sustantivas y principios de justicia material (SANCHEZ SERRANO, L., "Los españoles, ¿súbditos fiscales?" (I), *Impuestos I*, 1992, pág. 247).

¹⁷⁷ Para el cumplimiento de sus fines, el Estado necesita medios que se obtienen a través de la exacción coactiva de riqueza a los ciudadanos, así, *la función tributaria del Estado y de los entes públicos es precisamente la función relativa a esta imposición coactiva de contribuciones pecuniarias* (ALESSI, R. y STAMMATI, G., *Istituzioni di Diritto Tributario*, Unione Tipografico-Editrice Torinese, Torino, 1964, pág. 5). *La función tributaria se presenta como un conjunto de poderes jurídicos –complejo que puede sintéticamente denominarse potestad tributaria– a los que corresponden deberes jurídicos, dirigidos a la realización de un fin público: en nuestro caso, una exacción coactiva de riqueza* (SAINZ DE BUJANDA, F., *Sistema de Derecho Financiero I, Introducción, Volumen Segundo*, Facultad de derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985, pág. 78).

¹⁷⁸ Este planteamiento del concepto de función pública es criticable ya que *confunde, en una sola función, dos funciones públicas distintas que, de acuerdo con la doctrina tradicional... deberían de ser netamente diferenciadas (la función legislativa y la función ejecutiva o administrativa, según el*

Un primer plano, de carácter abstracto, es aquel en que se establecen los hechos considerados reveladores de capacidad contributiva, los órganos que deben de acordar la creación del tributo, a través de la potestad tributaria primaria, así como los criterios de cuantificación de la deuda. En el segundo plano, de carácter concreto, el de aplicación del tributo, se determinan, en ejercicio de la potestad tributaria secundaria, las actuaciones y procedimientos que deberán de realizarse para la efectiva satisfacción de aquel¹⁷⁹. Así, obligación tributaria y procedimiento de imposición no se excluyen sino que la relación tributaria se limita a ser uno más de los dogmas tributarios¹⁸⁰. El interés ahora, se desplazaba del estudio del hecho imponible, al estudio del procedimiento administrativo, a través del cual se expresa la función administrativa en que se concreta la potestad de la Administración.

Para el ejercicio de dicha "función tributaria", se atribuye, por un lado, al ente titular de dicha función, una potestad tributaria y, por otro, deberes jurídicos a los

punto de vista que se adopte (PÉREZ DE AYALA, J.L., "Función tributaria y procedimiento de gestión", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 114, 1974, pág. 1682).

¹⁷⁹ ... una vez establecido (el tributo), necesita ganar operatividad, es decir, convertirse real y efectivamente en fuente de ingresos. Para que eso ocurra, es ineludible transformar la figura unitaria y abstracta del tributo en una extensísima red de cuotas tributarias, concretas y cuantificadas, cuya recaudación es la que procura la afluencia de sumas monetarias al Tesoro Público. Se abre así una fase dinámica, funcional y procedimental... que tiene, en definitiva, el objetivo antedicho de aplicar el tributo (SAINZ DE BUJANDA, F., *Sistema de Derecho Financiero I, Introducción, Volumen Segundo*, Facultad de derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985, pág. 23). ... se habla de una función tributaria abstracta que consiste en la elaboración de las normas tributarias, y de una función tributaria concreta que consiste en la actividad de determinación y recaudación de las distintas deudas tributarias, de determinación, liquidación y exigencia de las diversas obligaciones tributarias materiales de pagar el tributo a cargo de los distintos contribuyentes (GONZÁLEZ GARCIA, E., "Los esquemas fundamentales del Derecho Tributario", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 114, 1974, pág. 1560).

¹⁸⁰ La relación tributaria...es sólo uno de los dogmas tributarios, "inter pares", conjuntamente con otros que bajo diversos nombres y categorías técnicas, potestad de imposición, función tributaria, procedimiento de imposición, destacan y valorizan los aspectos administrativos del tributo para significar, sin duda, un tratamiento potenciador de los mismos fuera del esquema...de la relación tributaria (PÉREZ DE AYALA, J.L., "Potestad de imposición y relación tributaria (II). Las teorías sobre la relación jurídica tributaria y su revisión en la moderna doctrina", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 86, 1970, pág. 162).

vinculados a aquella función, dirigidos a realizar el fin público del ente: la detracción coactiva de la riqueza¹⁸¹. En base al concepto de “función tributaria” se estudian los sujetos activos y pasivos, la forma en que se ejerce (actos de imposición y procedimientos de liquidación y recaudación) así como los mecanismos reaccionales frente al ejercicio controvertido de la función. La importancia de esta construcción, más que dogmática, es de carácter sistemático. Desde este nuevo punto de vista, quedan desdibujados problemas como el nacimiento de la obligación tributaria ya que, sea cual sea la solución adoptada, no queda condicionado el modelo¹⁸².

Este modelo, a diferencia de los dos anteriores acepta que la norma tiene la función constitutiva de la obligación a través de la fijación del hecho imponible. Dicha obligación tendrá la eficacia suspendida hasta que la Administración desarrolle una actividad, totalmente reglada, tendente a reconocer y calificar el hecho jurídico susceptible de ser sometido a imposición. Esta actividad, a la que se llama potestad de imposición, calificada de sustancial concurre con otras potestades instrumentales que se corresponden con deberes jurídicos (dentro de los cuales entrarían los relativos a la información tributaria), también instrumentales, que cumplen una función preparatoria respecto de la obligación tributaria sustancial¹⁸³. Estos deberes jurídicos pueden surgir directamente de las normas tributarias (deberes de suministro de información) o de aquellas potestades instrumentales que pueden dar lugar a una simple sujeción a la potestad (deber de soportar, como ocurre con el examen de libros) o a un deber de conducta (deber de presentar determinada documentación a requerimiento de la Administración). Estas sujeciones y deberes, pueden dirigirse a

¹⁸¹ Cfr. ALESSI, R. y STAMMATI, G., *Istituzioni di Diritto Tributario*, Unione Tipografico-Editrice Torinese, Torino, 1964, pág. 28.

¹⁸² Cfr. RODRIGUEZ BEREIJO, A., *Introducción al estudio del Derecho Financiero. Estudios de Hacienda Pública*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976, pág. 315.

¹⁸³ Esta función preparatoria o propedéutica, no es la de liquidar y recaudar la deuda tributaria sino la de establecer el camino para que las mismas discurran del modo más eficiente posible.

asegurar el cumplimiento de la obligación principal (deberes de policía tributaria, tendentes a evitar el eventual daño social derivado del incumplimiento) o tener carácter preparatorio (así el deber de presentar declaración), en cuyo caso se habla de sujeciones y deberes tributarios, que se incluyen, a diferencia de los anteriores, dentro de una relación tributaria (que se denomina relación jurídica tributaria), junto con la obligación principal (que se denomina relación de obligación tributaria)¹⁸⁴.

2.5. Tesis fungibles

Dichas tesis surgen como reacción frente tanto a las tesis estáticas como dinámicas. Según las mismas, la pluralidad de situaciones jurídicas subjetivas que tienen lugar en el ámbito tributario no puede ser abarcada por un mismo género de validez universal¹⁸⁵, de tal manera que, el legislador, puede valerse, en la configuración del tributo, del esquema que considere más adecuado (una relación obligacional—también llamada intersubjetiva— y/o un esquema procedimental)¹⁸⁶, de ahí la denominación de fungibles¹⁸⁷.

¹⁸⁴ Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F., *Sistema de Derecho Financiero I, Introducción, Volumen Segundo*, Facultad de derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985, págs. 80–81.

¹⁸⁵ *La pluralidad de prestaciones que lo integran [el tributo] no siempre encuadrables en el esquema de principal y accesorias, la diversidad de sujetos que pueden intervenir en relación con una misma prestación y los múltiples procedimientos y las potestades que se pueden desarrollar para asegurar la efectividad de la contribución impiden reconducir todo ello a un esquema jurídico unitario y omnicomprendivo* (MARTIN QUERALT J. y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 2008, pág. 254–255).

¹⁸⁶ *...lo verdaderamente importante, a efectos de definir la categoría del tributo, no es el mecanismo técnico-jurídico empleado por el ordenamiento para su aplicación...sino la realización del principio de capacidad contributiva, por cuanto éste expresa un criterio jurídico-material de participación de todos los ciudadanos en el sostenimiento de los gastos públicos* (RODRIGUEZ BEREIJO, A., *Introducción al estudio del Derecho Financiero. Estudios de Hacienda Pública*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976, pág. 291).

¹⁸⁷ *...lo más importante...seguiría siendo la relación obligacional de pago...las técnicas concretas de aplicación del tributo, serían instrumentos "fungibles" o intercambiables que el legislador podría*

Se afirma pues, por parte de quienes acogen estas tesis, la imposibilidad de definir el fenómeno tributario de una forma unitaria a partir de las tesis estáticas o dinámicas¹⁸⁸, puesto que ambas constituyen enfoques parciales del problema, lo cual las inhabilita para aquel fin¹⁸⁹

establecer indistintamente al servicio de ese fin de justicia material (SANCHEZ SERRANO, L., "Los españoles ¿súbditos fiscales?", Impuestos I, 1992, pág. 251). Desde posiciones más acentuadas y en defensa de la fungibilidad se ha afirmado que *el objetivo no es subvertir el orden jerárquico de la categorías conceptuales de la disciplina, sino -el más ambicioso- de erradicar la jerarquización en las situaciones jurídico-subjetivas nacidas de la actuación de la norma fiscal* (CASADO OLLERO, G., "Los esquemas conceptuales y dogmáticos del Derecho Tributario: evolución y estado actual", *Estudios de Derecho y Hacienda, Homenaje a CÉSAR ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA*, Ministerio de Economía y Hacienda, Volumen II, Madrid, 1987, pág. 709). Afirmando más adelante (pág. 716) este autor: *Son precisamente la relatividad y, por ende, la flexibilidad que debe presidir la adopción de esquemas conceptuales considerados fungibles, esto es, intercambiables, según sea el mecanismo de actuación de cada tributo, las notas principales de la que -a efectos sistemáticos- podemos considerar como una tercera fase en la evolución de la dogmática tributaria.* Frente a estos planteamientos se ha contestado que... *ese poner todo en un mismo plano podría ser aprovechado... (para) hacer prevalecer lo procedimental... el ejercicio eficaz por la Administración de sus poderes o potestades, sobre lo sustantivo... es decir sobre los principios de justicia a cuyo servicio dicha Administración debe actuar...Lo que si podemos decir es que la indefinición y el relativismo doctrinales son el mejor caldo de cultivo para fenómenos como el de la sentencia del Tribunal Constitucional (STC 76/1990)...Que la inseguridad doctrinal puede llegar a traducirse en inseguridad jurídica. Y que para combatir ciertos relativismos o flaquezas doctrinales, nada será mejor que atenerse al sistema objetivo y jerarquizado de valores y principios en qué consiste la propia Constitución* (SANCHEZ SERRANO, L., "Los españoles ¿súbditos fiscales?", Impuestos I, 1992, págs. 251-252).

¹⁸⁸ Cfr. FEDELE, A., "A proposito di una recente raccolta di saggi sul procedimento amministrativo tributario", *rivista di Diritto finanziario ed Scienza delle finanze*, vol. XXX, 1971, págs 433 y ss.

¹⁸⁹ Con gran acierto, a nuestro entender, se ha afirmado que las tesis fungibles *no permiten una explicación de la institución del tributo, pues no se puede defender que el fenómeno tributario no es ni una cosa (obligación o relación jurídico-tributaria) ni otra (el ejercicio de la potestad de imposición o de un procedimiento de imposición), sino las dos a la vez y ninguna de ellas en definitiva, lo cual es como reconocer la propia dificultad para aprehender la verdadera naturaleza de la realidad jurídica que se analiza. Probablemente, solo sea el reconocimiento de que las dos teorías en torno a las cuales se ha agrupado la mayor parte de los autores son enfoques parciales del fenómeno, lo cual no significa necesariamente que ambos sean incompatibles entre sí, sino probablemente que ninguno de ellos es completamente adecuado para explicar toda la realidad que, desde el punto de vista jurídico, significa el tributo* (MALVÁREZ PASCUAL, L.A., "La función tributaria en el Estado Social y Democrático de Derecho", *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*", núm. 109-110, 2001, pág. 382). En otras palabras, la solución no pasa por la utilización de esquemas conceptuales pretendidamente intercambiables que en definitiva suponen que ninguno de ellos ha servido para concebir ni la esencia ni los caracteres singulares del tributo. Se trata de

Estas tesis se fijan en que el tributo se configura, no a partir de los aspectos formales derivados de un instrumento técnico-jurídico determinado (relación de poder, relación obligatoria o procedimiento), sino a partir del principio de capacidad contributiva, principio que se materializa a través del tributo. Considerando estas tesis que el tributo gira ahora alrededor del principio de capacidad contributiva, habría que aplicar, según las mismas, aquel esquema impositivo con el cual se alcanzase una mayor aproximación a la realización de este principio.

2.6. Esquema de la LGT

Aunque la doctrina actual acepta pacíficamente la inviabilidad de reducir el instituto del tributo a una única categoría¹⁹⁰, dada la heterogénea pluralidad de posiciones y vínculos que dentro del mismo se dan, parece mantener, la LGT, en su artículo 17,

acoger un esquema integrador que abarque la totalidad de los vínculos y situaciones jurídicas que tienen lugar en el tributo. Las normas tributarias pueden ser consideradas como un sistema cohesionado alrededor de una misma razón de ser. En este sentido *el tributo, como instituto jurídico, es un sistema normativo, una reagrupación de normas singulares en torno a una figura común. Por ello, desde este punto de vista, las expresiones tributo, sistema de ingresos tributarios y sistema tributario son sinónimas...la noción de sistema tributario, implica un conjunto de normas organizadas en torno a una figura común e informadas en uno o unos principios de aplicación general a todas ellas* (VICENTE-ARCHE DOMINGO, F., “Apuntes sobre el instituto del tributo, con especial referencia al Derecho español”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 7, 1975, pág. 465). Abundando en estas ideas cabe concluir que... *los diversos esquemas, lejos de ser excluyentes, se integran entre sí, sin más requisito que la eliminación, en cada uno de ellos, de sus deficiencias, de sus deformaciones o de sus excesos...el estudio de las potestades tributarias puede ser...más profundo y esclarecedor... sin necesidad de desalojar a la obligación tributaria de la posición central que, por la propia naturaleza de las cosas, le corresponde. Así, el progreso de las disciplinas jurídicas debe de producirse merced a un continuo afán de integración de lo que cada una de las construcciones aporta de valioso y de eliminación de lo que puedan fundadamente reputarse excesos o deficiencias* (SAINZ DE BUJANDA, F., *Sistema de Derecho Financiero I, Introducción, Volumen Segundo*, Facultad de derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985, págs. 141–144).

¹⁹⁰ ... *el esquema de las relaciones obligacionales resulta una foto anticuada para comprender hoy la extensión del fenómeno tributario en donde no se reproducen, exclusivamente, obligados al pago del tributo, sino que se dan también otra clase de deberes y de comportamientos que llevan al contribuyente a la condición de ciudadano* (ESEVERRI MARTINEZ, E., “Las posiciones subjetivas derivadas de la aplicación del tributo”, *Estudios de Derecho y Hacienda, Homenaje a CÉSAR ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA*, Ministerio de Economía y Hacienda, Volumen II, Madrid, 1987, pág. 863).

titulado “la relación jurídico–tributaria”¹⁹¹, una postura en sentido contrario. Sin embargo, de la misma lectura de su primer apartado¹⁹² resulta que la expresión se utiliza con un mero fin nominalista para describir la variedad de vínculos que se producen en el ámbito de la aplicación de los tributos¹⁹³. Ya en los trabajos previos de elaboración de la actual LGT la Comisión creada al efecto criticó la inclusión de dicho concepto¹⁹⁴. Posteriormente, la Comisión, en la línea de lo ya manifestado inicialmente, recomendó no dar, respecto de dicha figura, la relación jurídico–tributaria, una definición categórica¹⁹⁵.

En el segundo apartado del artículo se afirma que de la relación jurídico–tributaria pueden derivarse obligaciones materiales o formales¹⁹⁶, sin embargo, dichas

¹⁹¹ *La LGT recoge así, de modo harto impreciso, la imprecisa teoría de la relación jurídico–tributaria...* (FERREIRO LAPATZA, J.J., *Derecho Tributario: Parte General*, Marcial Pons, 2004, pág. 32).

¹⁹² *...se entiende por relación jurídico–tributaria el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos.*

¹⁹³ *La teoría y el nombre de relación jurídico–tributaria compleja hacen referencia así, a un conjunto de vínculos y relaciones tan variados, indeterminados e interrelacionados que pierde toda su capacidad y utilidad para identificar y delimitar acciones sociales o comportamientos que se quieren ordenar, permitir o prohibir con el fin de organizar la vida en sociedad; que pierde todo su valor para construir el Derecho o analizar un ordenamiento. La referencia a ella en una norma carece de efectos ya que no puede identificar la relación o relaciones sociales a las que tal referencia va dirigida* (FERREIRO LAPATZA, J.J., *Derecho Tributario: Parte General*, Marcial Pons, 2004, pág. 33).

¹⁹⁴ *... hay que ser consciente de que su propia debilidad teórica, que no va más allá del citado marco de referencia o conjunto de situaciones jurídicas, hace que su mantenimiento en la Ley pueda resultar criticable en el terreno doctrinal* (COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA, *Informe para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria*, Ministerio de Hacienda, 2001, pág. 58).

¹⁹⁵ *... la Comisión recomienda no formular una definición categórica sino, simplemente, acoger un concepto básico como el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de cada tributo* (COMISIÓN PARA EL ESTUDIO DEL BORRADOR DEL ANTEPROYECTO DE LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA, *Informe sobre el borrador del anteproyecto de la nueva ley general tributaria*, Ministerio de Hacienda, 2003, pág. 17).

¹⁹⁶ *En cuanto a las llamadas obligaciones formales, la Comisión no se pronuncia expresamente acerca de la oportunidad de elegir entre esta denominación y la de deberes tributarios. Lo importante*

obligaciones tienen su nacimiento, no en la relación, como dice la Ley, sino en el supuesto de hecho previsto por la norma, tal como, en el caso del hecho imponible, establece específicamente el artículo 20.2 LGT¹⁹⁷.

*en este punto es mantener la coherencia con las expresiones y conceptos formulados inicialmente al definir la relación jurídico-tributaria, teniendo en cuenta que no es todavía muy pacífica la distinción entre obligaciones y deberes en el ámbito tributario y que la jurisprudencia considera estos últimos como "obligaciones de hacer" u "obligaciones de no hacer o de soportar" (COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA, Informe para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria, Ministerio de Hacienda, 2001, pág. 67). Más crítica se ha mostrado alguna doctrina: Se debe llamar la atención sobre los términos que emplea la Ley para denominar estas obligaciones: "obligaciones tributarias formales". Dado el contenido no patrimonial de estas prestaciones de los obligados tributarios parece que hubiera sido más correcto utilizar el término deberes, concepto conciso, de amplia aceptación doctrinal, y suficientemente expresivo de que son prestaciones debidas a la Administración tributaria que no tienen un contenido dinerario. Incluso si el propio legislador hubiera sido coherente con el propio concepto de relación jurídico-tributaria que plasma en el artículo. 17.1, debería haber adoptado el término deber, aunque en realidad inmediatamente lo abandona pues el mismo precepto en su apartado 3 alude ya a las obligaciones tributarias formales. El legislador opta por la expresión obligación, en lugar de la de deber, quizás, por la mayor connotación de vinculación a su cumplimiento que este término tiene (VEGA HERRERO, M. y MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L., "Tributos y obligaciones tributarias" en CALVO ORTEGA, R. y otros, *La Nueva Ley General Tributaria*, Thomson Civitas, Madrid, 2004, pág. 121). Teniendo en cuenta que este autor (miembro de la Comisión) no comparte el criterio finalmente adoptado por la LGT, y que la Comisión no se pronunció al respecto, adoptando claramente una ambigua solución de compromiso, parece claro que la cuestión no resultó pacífica en este punto. Por nuestra parte no podemos estar de acuerdo con el planteamiento de este autor. Las obligaciones formales son distintas de los deberes. Las primeras tienen frente a sí un derecho subjetivo y se enmarcan dentro de una relación jurídica, en cambio los deberes (en sentido estricto) se caracterizan por lo contrario, pudiendo tener frente a ellos una potestad o un interés legítimo, pero nunca un derecho subjetivo, motivo por el cual no cabe enmarcarlos en una relación jurídica. Véase al respecto lo dicho dentro del epígrafe dedicado a las situaciones jurídicas subjetivas, en este mismo capítulo. La doctrina italiana también distingue entre "obblighi" y "doveri", es decir, entre obligaciones formales y deberes.*

¹⁹⁷ *Los efectos nacen de hechos concretos contenidos en normas determinadas. En otras palabras, cada obligación y cada deber a cargo de los sujetos pasivos nace de un presupuesto de hecho concreto, y tiene su propia sustantividad, régimen y vida jurídica (contenido, cumplimiento y extinción). Un concepto complejo, como el de relación jurídico-tributaria, no cambia nada ni produce ningún efecto propio (CALVO ORTEGA, R., *El Proyecto de Ley General Tributaria: aportaciones y aspectos críticos*, Nueva fiscalidad, núm. 8, 2003, pág. 32). ...la relación jurídico-tributaria de contenido complejo, no es un molde adecuado, en sentido técnico, para explicar el conjunto de situaciones jurídicas subjetivas, de naturaleza tributaria, en que pueden encontrarse tanto el ente impositor como los sujetos pasivos del tributo u otras personas –terceros– relacionadas con ellos (SAINZ DE BUJANDA, F., *Sistema de Derecho Financiero I, Introducción, Volumen Segundo*, Facultad de derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985, pág. 141).*

En cualquier caso, los diferentes vínculos que pueden darse dentro del fenómeno tributario pueden existir sin que exista obligación tributaria; así sucede, por ejemplo, con el deber de comunicar el cambio de domicilio, de solicitar el NIF o de formular un requerimiento a un tercero sin que el mismo, una vez atendido, haya producido ninguna consecuencia por resultar conforme la comprobación realizada. Incluso diferentes relaciones obligatorias (por ejemplo de realizar pagos a cuenta) pueden darse sin que llegue a producirse la obligación principal (por ejemplo por no haberse obtenido rentas suficientes para ser llamado a contribuir).

3. Criterios de distinción entre obligaciones y deberes

Los distintos flujos de información tributaria que se producen en el ámbito de la aplicación de los tributos dan lugar al establecimiento de los correspondientes vínculos jurídicos entre los sujetos intervinientes. Vínculos dentro de los cuales, aquellos sujetos, pueden ocupar distintas situaciones jurídicas subjetivas en función del flujo al que nos estemos refiriendo.

Para determinar la naturaleza jurídica de la información tributaria, estudiaremos el contenido de las situaciones jurídicas subjetivas que se producen (las posiciones relativas de las partes dentro del vínculo informativo) cuando dicha información se transmite en el ámbito de los flujos de información que venimos considerando.

Los llamados deberes en sentido amplio recaen sobre quién debe de cumplir la prestación en razón, bien de los intereses de un sujeto determinado, titular de un derecho subjetivo frente al gravado o bien en razón de los intereses generales, encontrándose entonces, el gravado, frente a un ente titular de una potestad¹⁹⁸,

¹⁹⁸ Así será cuando el destinatario de la información sea la Administración tributaria. Los criterios estudiados en este epígrafe se han elaborado a partir de este modelo, el cual seguiremos para facilitar el entendimiento ya que, referirnos simultáneamente al flujo entre particulares y al que tiene su origen en la Administración, dificultaría la descripción y, por lo tanto la comprensión. Sin embargo, una vez determinados los criterios, estos habrán de ser válidos para cualquier tipo de vínculo informativo, ya

destinada a garantizar el cumplimiento del deber. En el primer caso, nos encontramos ante una obligación concreta y, en el segundo, ante un deber en sentido estricto¹⁹⁹. La distinción entre obligaciones y deberes²⁰⁰ se ha pretendido establecer en base a distintos criterios.

... a los numerosos deberes materiales y sobretodo y formales que se dan en el fenómeno tributario, se les ha dado un significado preciso que los distingue de las obligaciones. Esta distinción, al principio perdida en la genérica dicotomía derecho-obligación, es una conquista de la doctrina más reciente. Sin embargo, también ésta (doctrina) presenta multitud de criterios que descansan sobre la patrimonialidad del contenido, sobre la correspondencia entre la situación activa y pasiva, sobre, en definitiva, la accionabilidad del efecto jurídico vinculado al incumplimiento²⁰¹.

que, en definitiva, la distinción entre deberes y obligaciones es autónoma de cualquier modelo concreto.

¹⁹⁹ Cfr. GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ RODRIGUEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo II, Civitas, Madrid, 1993, pág. 33.

²⁰⁰ No debe de olvidarse sin embargo que *entre el deber en sentido estricto y la obligación suele mediar, ... un proceso de concreción semejante al que, con toda frecuencia, se produce entre la potestad y el derecho subjetivo, proceso que en este caso se resuelve en actos administrativos de "ascertamiento" o fijación que en atención a las circunstancias concurrentes en cada caso precisan en relación a un sujeto determinado el deber genérico impuesto en la norma y el alcance concreto del comportamiento exigible al sujeto gravado* (GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ RODRIGUEZ, TR., *Curso de derecho administrativo, vol. II*, Civitas, Madrid, 1993, pág. 34). Por lo tanto, la calificación como deber o como obligación de una determinada situación jurídica dependerá, en muchos casos, del momento en que se analice dicha situación. Así, un ciudadano se encuentra sujeto al ordenamiento jurídico. De dicho ordenamiento puede surgir, por ejemplo una potestad de la Administración de formular requerimientos individualizados, teniendo entonces el ciudadano el deber de atenderlos. Cuando la Administración ejercite su potestad, la misma se convertirá en un derecho subjetivo frente al ciudadano que tendrá, no ya el deber, sino la obligación, de atender el requerimiento. Vemos pues que en un primer momento la situación jurídica consiste en un deber y, posteriormente dicho deber deviene obligación.

²⁰¹ FANTOZZI, A., *La solidarietà nel Diritto tributario*, Unione Tipografico-Editrice Torinese, Torino, 1968, pág. 210. La traducción es nuestra.

3.1. Pertinencia al ámbito de la ética o al ámbito jurídico

Según este criterio, el deber, como expresión de un valor equiparable a la justicia, sería un concepto reservado, dada su connotación ética, al ámbito de estudio de la filosofía o de la moral²⁰², en cambio la obligación, vinculada a una idea de constricción, sería un término propio del lenguaje jurídico²⁰³.

3.2. La patrimonialidad de la prestación²⁰⁴ (Cortés)

En virtud de este criterio, cuando la conducta a realizar, por quien se encuentre en el

²⁰² *La palabra obligación, en el lenguaje jurídico, se emplea como se sabe, más frecuentemente que la palabra deber, la cual por el contrario, se emplea más que la primera en el lenguaje filosófico de la ética... no hay duda de que en el derecho la figura más común de deber sea la que es correlativa a la figura del derecho subjetivo...en el sentido en que suele presentarse cuando se presenta también esta última, esto es, cuando se ofrece una relación jurídica. En cambio, en el mundo de la ética, que no conoce ninguna figura ni aún de lejos correspondiente a la del derecho subjetivo, la figura del deber es completamente autónoma* (ROMANO, S., *Fragmentos de un diccionario jurídico*, Comares, Granada, 2002, pág. 72).

²⁰³ *Parece apropiado, distinguir entre aquellas instituciones o aspectos de las mismas que se nos aplican inevitablemente, ya que nacemos inmersos en ellas, y regulan el alcance de nuestra actividad (estaríamos aquí en el ámbito de los deberes), y aquellas que se nos aplican porque hemos cometido libremente ciertos actos, como un medio racional de conseguir nuestros fines (obligaciones). Por tanto, tenemos el deber natural de obedecer la Constitución, o las leyes que regulan el derecho de propiedad, del mismo modo que tenemos la obligación de cumplir los deberes de un puesto que hemos logrado meritoriamente, o de cumplir las normas de las asociaciones o actividades en las que participamos* (RAWLS, J., *Teoría de la Justicia*, Fondo de Cultura Económica, México, 1978, pág. 384).

²⁰⁴ Cfr. LUZZATTO, R., *Le obbligazioni nel diritto italiano*, Giappichelli, Torino, 1950, pág. 211 y ss; MESSINEO, *Manuale di diritto civile e commerciale*, Vol. II, Giuffrè, 1952, pág. 234; BARBERO, D., *Sistema istituzionale del diritto privato I*, Unione Tipografico-Editrice Torinese, Torino, 1950, pág. 122; GIORGIANNI, *L'obbligazione I*, Giuffrè, 1968, págs. 77-95; ROMANO, S., *Frammenti di un dizionario giuridico*, Giuffrè, Milano, 1947, pág. 105; FERRARA L., *Diritto privato attuale*, Torino, 1948, pág. 130; GALATERIA, L., *Teoria giuridica degli ordini amministrativi*, Giuffrè, Milano, 1950, pag. 65; GANGI, C., *Le obbligazioni: i concetto, obbligazioni naturali, solidali, divisibili e indivisibili*, Giuffrè, Milano, 1951, pág. 10; PUGLIESE, *Usufrutto, uso, abitazione*, Torino, 1954, pag. 401; BERLIRI, A., *Principi di Diritto Tributario, Volumen II*, Giuffrè, Milano, 1957, págs. 7-11; FALZONE, *Le obbligazioni dello Stato*, Giuffrè, Milano, 1960, pag. 24. La referida bibliografía relativa a este criterio procede de FANTOZZI, A., *La solidarietà nel Diritto tributario*, Unione Tipografico-Editrice Torinese, Torino, 1968, pág. 210.

lado pasivo del vínculo, consista en una prestación de contenido económico, nos encontraremos ante una obligación²⁰⁵, en la que el obligado ostentará la condición de deudor y cuando dicha conducta no sea de carácter económico, nos encontraremos ante un deber²⁰⁶, en cuyo caso el particular quedará vinculado aunque no tenga la condición de deudor²⁰⁷. Ello lleva a la distinción entre deudor impositivo y sujeto de deberes impositivos, siendo el primero aquel que ha de cumplir con la obligación tributaria en sentido estricto y los segundos aquellos que han de cumplir con distintos deberes tributarios, distintos de la obligación tributaria principal, aunque no ostenten la condición de sujeto pasivo²⁰⁸. En parecidos términos, se ha llegado a plantear el

²⁰⁵ ... en la relación tributaria existen no sólo obligaciones, sino también deberes: la distinción entre ambos conceptos está ya reconocida por la doctrina. El concepto de obligación exige una prestación con contenido patrimonial; el deber, en cambio, no. La declaración del contribuyente, la información debida en ciertos casos a los órganos de la Administración financiera; la tenencia de libros, el permitir las inspecciones de Hacienda; la asistencia a las citaciones administrativas, etcétera, son ejemplos claros no de obligaciones, sino de deberes (CORTES DOMINGUEZ, M., *Ordenamiento Tributario Español*, Civitas, Madrid, 1985, pág. 246).

²⁰⁶ En la doctrina italiana, BERLIRI utilizó los conceptos de “obbligo” y “obbligazione” para describir dos situaciones jurídicas subjetivas de distinto contenido, distinción que para dicho autor se centra de acuerdo con el criterio establecido en la teoría general, en la patrimonialidad de la prestación (SOLER ROCH, M.T., “Notas sobre la configuración de los derechos y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 25, 1980, pág. 11).

²⁰⁷ ... la diferencia entre deber y obligación habrá de encontrarse... en el carácter de la prestación que constituye el contenido de la relación tributaria: si la prestación tiene carácter patrimonial, se estará en presencia de una obligación, mientras que, en el caso contrario, se estará en presencia de un deber (BERLIRI, A., *Principios de Derecho Tributario, Volumen II*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1971, pág. 83). Resulta de interés en este caso, por lo que diremos más adelante, conocer los términos en que se expresa el texto original: *Conseguentemente, la differenza tra obbligo ed obbligazione dovrà ricercarsi, come già si è avuto occasione di accennare piú sopra, nel carattere della prestazione che costituisce il contenuto del rapporto obbligatorio: se tale prestazione ha carattere patrimoniale si sarà in presenza di un'obbligazione, mentre in caso contrario si sarà in presenza di un semplice obbligo* (BERLIRI, A., *Principi di Diritto Tributario, Volumen II*, Giuffrè, Milano, 1957, págs. 11 y 12).

²⁰⁸ Es deudor impositivo no sólo el deudor impositivo, sino también quien es requerido como deudor impositivo sin deber un impuesto, Esto es, el que se adeude un impuesto es esencial para el concepto de deudor impositivo, no para el concepto de sujeto de deberes impositivos. Por ello es sujeto de deberes impositivos también aquel respecto a quien de antemano es seguro que no puede ser deudor impositivo. Así, existe el deber de efectuar declaraciones tributarias y de llevar libros y anotaciones sin entrar en consideración si se han obtenido ganancias sujetas al impuesto o si se han llevado a

concepto de relación tributaria estricta, que tendría carácter pecuniario, que junto con otras, a veces llamadas relaciones tributarias secundarias²⁰⁹, tendrían por finalidad coadyuvar a la realización efectiva del impuesto²¹⁰. Distinguir deber y obligación en base al contenido económico de la prestación se ha considerado, por parte de quienes defienden este criterio, más concreto y seguro que fundarla en una eventual relación de accesoriadad del deber respecto de la obligación²¹¹.

cabo ventas sujetas al impuesto. Finalmente, son sujetos de deberes impositivos también aquellas personas obligadas a suministrar informaciones y dictámenes, a formular denuncias, a permitir el examen de libros y anotaciones, a presentar documentos y escritos, sin que interese el que sea o no inconcretos deudores impositivos. Por tanto, es sujeto de deberes impositivos todo aquél a quien le han sido impuestas por una ley tributaria cualesquiera obligaciones. Dado que en si todos los deberes son objeto de la relación de deber impositivo, cabe señalar como sujeto de deberes impositivos también a aquél que sea partícipe de la relación de deber impositivo frente a la Administración... Es más conveniente llamar sujetos de deberes impositivos a los sujetos de derecho que en la relación de deber impositivo se hallan frente al titular con derecho a impuesto, y reservar la denominación de deudores impositivos para aquellos sujetos de derecho que (dentro de una relación obligacional impositiva) deben el pago de un impuesto al titular con derecho al mismo (KRUSE H.W., Derecho Tributario, Parte General, Edersa, Madrid, 1978, págs. 308–310).

²⁰⁹ No siempre este calificativo puede resultar acertado: las obligaciones de realizar pagos a cuenta (distintas de la obligación principal y por lo tanto susceptibles de ser calificadas de secundarias) casi siempre implican pagos superiores al que deriva de la obligación principal. Con frecuencia incluso esta no supone ingreso alguno, de tal manera que calificar aquellas de secundarias no parece razonable cuando su relevancia recaudatoria resulta muy superior a la derivada de la denominada obligación principal.

²¹⁰ *Para facilitar o hacer posible la efectividad del impuesto, las leyes tributarias establecen una serie de obligaciones de carácter secundario que sirven a la finalidad de obtener el tributo. Tales las que impone al propio deudor o a personas extrañas a la relación de impuestos, obligándoles a suministrar datos relativos a contribuyentes, a substituir a éstos en la declaración de sus bases tributarias, a dar noticias de la celebración de contratos o de la realización de otras operaciones mercantiles, a cooperar, en fin, de algún otro modo con la Administración fiscal para lograr su primordial objetivo. La relación jurídico-tributaria estricta se caracteriza por ser pecuniaria, hasta poderse decir que su fin último es el dinero que el ente público ha de tomar de los patrimonios particulares para atender a las necesidades estatales. Pero junto a esta relación hay otras secundarias amparadoras de derechos de la Administración que tienden a procurar el conocimiento de las fuentes tributarias, a garantizar la eficacia del impuesto, a procurar su justa distribución, etc., que muchas veces no llegan a tener el rango de relaciones jurídicas propiamente dichas, por ser la prestación, más que el contenido de una obligación, un deber de carácter general (ROSSY, H., Instituciones de Derecho Financiero, Bosch, Barcelona, 1959, pág. 371).*

²¹¹ Que los deberes pueden no ser accesorios con respecto a las obligaciones (como sostenía PLUGLIESE) resulta evidente si, por ejemplo, se considera que el deber de presentar la declaración

A nuestro entender, la traducción de “*obbligo*” por “deber” constituye una fuente de confusiones. “*Obbligo*”, se refiere a lo que en nuestro derecho conocemos por “obligaciones formales”, distintas de los deberes (nos referimos a los llamados “deberes en sentido estricto”) que se corresponderían con la expresión italiana “*doveri*”. En nuestra lengua la expresión “obligación” incluye tanto el concepto de “*obbligo*” como el concepto de “*obbligazione*”, por este motivo no se puede decir que las obligaciones siempre tienen contenido patrimonial²¹², cualidad que solo puede predicarse de la “*obbligazione*”²¹³.

de patrimonio subsiste incluso en el caso en que dicho patrimonio resulte inferior al mínimo imponible (según la normativa vigente en Italia en 1947) (Cfr. BERLIRI, A., *Principios de Derecho Tributario, Volumen II*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1971, pág. 84, nota 14).

²¹² *La obligación tributaria puede tener los contenidos más diversos: puede consistir en una prestación de hacer, de no hacer, de dar o de soportar. Numerosos tratadistas, considerando que el fin último de la relación tributaria consiste en allegar los recursos necesarios al erario público, sostienen que la obligación tributaria se agota en una obligación de dar; y que el resto de las obligaciones establecidas por las leyes fiscales no son más que prestaciones accesorias que completan la obligación principal. Pero, según nuestro modo de ver las cosas, toda prestación obligatoria establecida por una ley constituye en sí misma una obligación completa y autónoma, aun en el caso de que tal prestación hubiera sido configurada por la ley con la finalidad de facilitar el cumplimiento de la obligación de dar, que sin lugar a dudas es la más importante desde el punto de vista económico* (VANONI, E., *Lezioni di scienza delle finanze*, Cedam, Padova, 1935, pág. 370. La traducción es nuestra).

²¹³ Hay que tener en cuenta que el artículo 1174 del Código Civil italiano establece que las obligaciones deben de tener necesariamente carácter patrimonial: *La prestazione che forma oggetto dell'obbligazione deve essere suscettibile di valutazione economica e deve corrispondere a un interesse, anche non patrimoniale, del creditore*. Nuestro Código Civil, sin embargo, no hace ninguna referencia al carácter patrimonial de la prestación, estableciendo en su artículo 1088 que *toda obligación consiste en dar, hacer o no hacer alguna cosa*. En la misma línea el Código Civil alemán, en su parágrafo 241 define la obligación sin referencia alguna al carácter pecuniario de la obligación. Más claro aún se muestra el Código Civil portugués, que en su artículo 398 establece que la prestación no necesita tener valor pecuniario... *HERNÁNDEZ GIL sostuvo que una prestación no susceptible de valoración económica o patrimonial puede integrar perfectamente el objeto de una obligación y producir consecuencias jurídicas. No constituye para ello un escollo la limitación de los medios de ejecución forzosa. En un orden general de ideas, no cabe duda de que el Derecho tutela intereses extrapatrimoniales. Además la prestación desprovista de valor patrimonial o económico puede desplegar consecuencias jurídicas, como son la susceptibilidad de cumplimiento espontáneo y, en los casos de transgresión por el deudor y actuación judicial del derecho del acreedor, ejecución forzosa en forma específica, resolución del contrato fuente de las obligaciones cuando éstas son recíprocas o indemnización de los daños y perjuicios. La misma opinión sostiene BELTRÁN DE HEREDIA (La obligación, Madrid, 1989, pág. 68), quien no ve inconveniente en la existencia de que prestaciones no*

Tal como dice BERLIRI... *si la prestación tiene carácter patrimonial, se estará en presencia de una "obbligazione",... en el caso contrario, se estará en presencia de una "obbligato"*²¹⁴. Naturalmente, fuera del campo de las obligaciones (que incluyen tanto la "obbligato" como la "obbligazione"), hablaremos de deberes en sentido estricto.

Tomando el concepto de obligación del Código Civil, no podemos compartir el criterio de CORTÉS cuando dice que *el concepto de obligación exige una prestación con contenido patrimonial; el deber, en cambio, no*²¹⁵. Así sería si no existieran las llamadas obligaciones de hacer, no hacer o soportar (denominadas obligaciones formales en la actual LGT). Cuando se habla de obligación, sin ningún matiz, hay que entender que también las obligaciones formales quedan incluidas en el concepto y, por lo tanto, difícilmente se puede hablar de patrimonialidad en estos casos. En el fondo la raíz de la polémica parece estar en una inadecuada traducción de las palabras de BERLIRI, puesto que se utiliza la misma expresión (deber) para designar dos conceptos distintos: las obligaciones formales (*obblighi*) y los deberes en sentido estricto (*doveri*).

susceptibles de valoración económica puedan constituir el objeto de la obligación... SANCHO REBULLIDA cree posible entender que la prestación en sí no ha de ser necesariamente patrimonial...Es la sanción del incumplimiento la que, por exigencia del art. 1.101 CC, debe ser objeto de valoración pecuniaria,... (DÍEZ PICAZO, L., Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial, Volumen I, Civitas, Madrid, 1996, págs. 86-87). En definitiva, acaba afirmando PICAZO (págs. 88-89) : La admisibilidad de prestaciones extrapatrimoniales se encuentra a mi juicio fuera de toda duda... aunque acaba concluyendo que en la medida en que los bienes poseen carácter económico y los servicios determinan un sacrificio de idéntica naturaleza, puede decirse que la obligación posee siempre un carácter objetivamente patrimonial.

²¹⁴ *La obligación tributaria no es, frente a lo que normalmente se cree, una "especie", sino un "género", del cual forman parte como subespecies: obligaciones pecuniarias, obligaciones de dar que tienen por objeto un bien distinto del dinero y obligaciones de hacer* (BERLIRI, A., *Principios de Derecho Tributario, Volumen II*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1971, pág. 76).

²¹⁵ CORTÉS, DOMÍNGUEZ M., *Ordenamiento tributario español*, Tecnos, Madrid, 1970, pág. 246.

Aunque el criterio de la patrimonialidad puede servir para distinguir entre obligaciones materiales y formales, dicha distinción ya resulta de su propia definición en el artículo 17.3 LGT.

Este criterio puede resultar útil en la doctrina italiana, en donde se aplican denominaciones diferentes para dos conceptos que nosotros englobamos dentro de una única denominación. Ciertamente la patrimonialidad resulta útil para distinguir las *obbligazioni* de las *obblighi*, pero en nuestro Derecho, en donde solo hablamos de obligaciones, poca cosa nos aporta el criterio, más allá de distinguir las de carácter pecuniario de las que no lo son. Distinción que, en cualquier caso, nos parece una obviedad que no requiere criterio específico alguno (salvo que se tome un concepto muy amplio de patrimonialidad²¹⁶).

Por el contrario, el criterio puede conducir a errores, ya que mecánicamente aplicado a nuestro ordenamiento, podría inducir a utilizar este criterio para distinguir entre obligaciones y deberes en sentido estricto, lo cual no es posible ya que tanto los deberes en sentido estricto como una buena parte de las obligaciones no tienen contenido patrimonial. Sería como si en el ordenamiento italiano se pretendiera, en virtud de este criterio, distinguir entre *obblighi* y *doveri*, lo cual no es posible.

3.3. La tutela ejecutiva (Fantozzi)

²¹⁶ Un concepto amplio adoptan algunos autores: *MAFFEZZONI*, en cambio, aceptando el carácter o contenido patrimonial como característico de la obligación, parece admitirlo también para algunos deberes jurídicos particulares (posición que también adopta *BARETONI*) y además entiende el contenido patrimonial, con un alcance muy amplio y flexible, reconociéndoselo a prestaciones de hacer (inclusive de declarar), y no solo a las de dar (*PÉREZ DE AYALA*, J.L., "Potestad administrativa y relación jurídica (II). Las teorías sobre la relación jurídica tributaria y su revisión en la moderna doctrina", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 86. 1970, pág. 164).

Según los divulgadores de este criterio²¹⁷, aplicado a los deberes (en sentido amplio) frente a la Administración, las obligaciones se distinguen de los deberes en que las primeras, de no cumplirse, pueden ser exigidas coactivamente²¹⁸, en vía ejecutiva²¹⁹, tutela de la que no disponen los deberes²²⁰, que constituyen situaciones de mera

²¹⁷ SOLER ROCH, M.T., “Notas sobre la configuración de los derechos y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 25, 1980, pág. 12 y LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Los deberes de información tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales – Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, Paracuellos del Jarama (Madrid), 1992, pág. 26, entre otros.

²¹⁸ Nos encontramos, ante una variante del criterio, que veremos más adelante, de la correlatividad entre obligaciones y derechos subjetivos y según el cual, cuando el sujeto activo ostente un derecho subjetivo, el sujeto pasivo se encontrará ante una obligación. El derecho subjetivo... *es siempre una situación jurídica especialmente protegida. Por eso se puede decir que forma parte del derecho subjetivo la especial protección que éste recibe. La protección debe de entenderse como una posibilidad de reclamar ante los órganos del Estado a fin de que estos intervengan en defensa del interés* (Ello no impide sin embargo que... *en ocasiones, se permita también acudir a la Administración Pública o a las Autoridades Gubernativas*) (DÍEZ PICAZO, L., *Sistema de Derecho Civil*, Volumen I, Tecnos, Madrid, 1990, pág. 447). Por lo tanto, la existencia de un derecho subjetivo supondrá siempre la existencia de tutela jurídica. En el ámbito jurisdiccional dicha tutela puede ser declarativa, ejecutiva o cautelar. La tutela declarativa, cuando no resulta suficiente, sirve de título para exigir la tutela ejecutiva y la tutela cautelar consiste en la garantía de la efectividad de la tutela ejecutiva. En definitiva, el criterio de la tutela ejecutiva se reconduce al criterio de la correlatividad entre obligaciones y derechos subjetivos.

²¹⁹ Sin embargo, FANTOZZI, en quien se basa SOLER ROCH, para distinguir obligaciones y deberes en base al criterio de la tutela ejecutiva, no habla propiamente de obligaciones y deberes, en el sentido con que se entienden en nuestro derecho, sino de “obbligazioni” y “obblighi”, es decir, de obligaciones materiales y obligaciones formales: *El elemento diferenciador de las dos situaciones subjetivas reside en la existencia de una tutela ejecutiva conectada a su realización... las obligaciones (“obbligazioni”) presuponen siempre, de hecho, un derecho de crédito correspondiente y pueden hacerse valer en vía ejecutiva por parte del acreedor; los deberes (“obblighi”), en cambio, cualquiera que sea la situación activa contrapuesta a los mismos, y a menudo no hay ninguna, no atribuyen la tutela ejecutiva a la contraparte que de ordinario falta o por lo menos al sujeto interesado en su cumplimiento* (FANTOZZI, A., *La solidarietà nel Diritto tributario*, Unione Tipografico-Editrice Torinese, Torino, 1968, pág. 212. La traducción es nuestra).

²²⁰ Al respecto ha observado FERREIRO: *Me parece poco útil o, más bien, totalmente rechazable la idea de diferenciar en este punto las obligaciones de los deberes concretos. Idea defendida por un sector de nuestra doctrina –una vez más por influencia italiana– sobre la base del inconsistente –para mí– argumento de que las obligaciones permiten satisfacer su programa aún en vía ejecutiva y los deberes no. Baste, para hacer ver la falsedad de esta afirmación, considerar que el derecho de crédito no se puede satisfacer por la vía ejecutiva cuando el deudor es insolvente y que las obligaciones de hacer –al menos las personalísimas– y las de no hacer (o soportar), no encuentran en la normalidad de los casos la posibilidad de ejecutar exactamente el programa que encierran si el*

vinculación²²¹. Así, en el caso de los deberes, su incumplimiento a lo sumo daría lugar, según este criterio, a la imposición de sanciones²²² que no tienen el "propósito exclusivo" de restablecer la situación, a diferencia de la acción que proporciona la tutela ejecutiva ante el incumplimiento de la obligación, con el fin de reintegrar la situación lesionada²²³.

Distinguiendo entre tutela y autotutela, nos referiremos, en primer lugar, a la tutela ejecutiva aunque, el criterio al que nos referimos cuando habla de vía ejecutiva, se refiera a la autotutela, que no deja de ser un caso particular de aquella.

sujeto pasivo las ha incumplido y persiste en su propósito de incumplirlas (FERREIRO LAPATZA, J.J., "Esquemas dogmáticos fundamentales del Derecho Tributario", *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 104, 1998, pág. 684). Compartimos totalmente la observación del profesor FERREIRO. En el segundo de los ejemplos citados, la distinción sería válida en la doctrina italiana, en donde, y por influencia del artículo 1174 del Código Civil italiano, la obligación necesariamente debe de tener carácter patrimonial. Los defensores de la teoría de la consideración de la posibilidad de acudir a vía ejecutiva para distinguir obligaciones de deberes, parecen olvidar que nuestro concepto de obligación (cfr. 1088 CC) no coincide con el del CC italiano (Cfr. 1174).

²²¹ ... se puede decir que **los sujetos pasivos del deber tributario** son aquellos que estando llamados a cumplir una determinada prestación a título de tributo y/o de sanción, no pueden ni ser sujetos al cumplimiento coactivo de la prestación, ni estar sujetos a la comprobación administrativa o jurisdiccional del deber, ni en todo caso cumplir la prestación con efecto liberatorio, debido a la ausencia de un derecho subjetivo a la prestación del ente público, mientras, por contra, **sujetos pasivos de la obligación tributaria** son aquellos que no solo son llamados a cumplir la prestación (a título de tributo o sanción) que constituye el contenido de la obligación, sino que también están sujetos, bien al cumplimiento coactivo de la prestación misma, bien a la comprobación administrativa y jurisdiccional de la obligación que le incumbe, bien, en fin, a un cumplimiento que, de producirse, tendrá siempre eficacia liberatoria (MAFFEZZONI, A., *Profili di una teoría giurídica generale dell'imposta*, Giuffrè, Milano, 1969, pág. 91). (La negrita y la traducción son nuestras).

²²² El eventual incumplimiento da lugar únicamente a la aplicación de las sanciones y, relacionándose de ordinario estas situaciones con un secuencia procedimental, puede incidir sobre la validez del acto final y constituir causa de impugnación del mismo (Cfr. FANTOZZI, A., *La solidarietà nel Diritto tributario*, Unione Tipografico-Editrice Torinese, Torino, 1968, pág. 212).

²²³ De la combinación de los distintos criterios distintivos que pueden incidir sobre la tutela ejecutiva de la situación, puede concluirse que, mientras para la obligación (*obbligazione*) la misma depende de la "actio" del interesado y tiende a restaurar una situación jurídica lesionada, eventualmente con el fin de su transmisibilidad, para el deber (*obbligo*) la tutela ejecutiva deriva de la ley que atribuye eventualmente al titular del interés el poder de imponer sanciones que no tienen el propósito exclusivo de reintegrar la situación violada (FANTOZZI, A., *La solidarietà nel Diritto tributario*, Unione Tipografico-Editrice Torinese, Torino, 1968, pág. 212. La traducción es nuestra).

Distintos ordenamientos pueden otorgar distintas formas y grados de tutela, motivo por el cual, especialmente en materia procesal, hay que extremar la prudencia en la utilización de conceptos y categorías jurídicas propias de otros ordenamientos²²⁴.

Decimos esto porque, en nuestro Derecho, las obligaciones formales (*obblighi*), al igual que las pecuniarias o materiales (*obbligazioni*), suponen un correlativo derecho subjetivo que, por definición, implica la posibilidad de acudir a la tutela jurídica²²⁵ prevista en cada caso y que, necesariamente, incluye la tutela ejecutiva.

Los deberes en sentido estricto suponen la existencia o bien de un interés legítimo de la contraparte, de tal manera que dicho interés también goza de tutela jurídica (y por lo tanto ejecutiva) o bien de un simple interés, único caso en que podríamos hablar de ausencia de tutela, no ya ejecutiva sino jurídica, ya que el eventual beneficiario solo busca el cumplimiento de la norma, interés que nace de lo que hemos llamado un “efecto reflejo del derecho objetivo” y que no resulta protegido por el ordenamiento jurídico. Son aquellos casos, por ejemplo, en que la situación

²²⁴ La importación forzada de conceptos propios de otros ordenamientos debe de hacerse con suma cautela para evitar situaciones como la derivada de considerar las obligaciones como exclusivamente de carácter patrimonial ... *ha de evitarse el fácil recurso a una importación mecánica de las construcciones elaboradas por la doctrina extranjera, en la medida en que dichas construcciones normalmente responden a las peculiaridades de cada ordenamiento* Por ejemplo, el concepto de derecho subjetivo se emplea en la doctrina alemana, ... con un alcance más amplio del usual en los ordenamientos español, francés e italiano, debido a que el art. 19.4 de la Ley Fundamental sólo otorga tutela judicial efectiva a los derechos subjetivos. Paralelamente la figura del interés legítimo, tal como es conocida en Italia,... donde la justicia administrativa aparece dividida entre protección de los derechos subjetivos y tutela de los intereses legítimos, difícilmente es trasladable a otros ordenamientos, en los que no existe una distinción equivalente, o en los que dicha distinción no tiene la misma trascendencia procesal (FALCÓN TELLA, R., “Aproximación al contenido del tributo como instituto jurídico”, en *Estudios Jurídicos, en Conmemoración del X Aniversario de la Facultad de Derecho*, Separata, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Córdoba, 1991, pág. 260, nota 14).

²²⁵ *Si el Derecho tutela intereses extrapatrimoniales, no podemos negar la protección del ordenamiento jurídico en el campo de las obligaciones a los intereses que se encaucen a través de prestaciones de imposible valoración económica directa* (DÍEZ PICAZO, L., *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial, Volumen I*, Civitas, Madrid, 1996, pág. 87).

correlativa al deber, no es un derecho sino una garantía. Así sería en relación al deber de publicar la doctrina administrativa de mayor trascendencia y repercusión.

Por lo que respecta a la autotutela ejecutiva, la misma supone la posibilidad de que la Administración tributaria pueda acudir a la vía ejecutiva prevista en la norma tributaria. En este caso, parece que dicho criterio habría que reconducirlo al de la patrimonialidad en la medida que la vía ejecutiva solo procede sobre deudas de carácter pecuniario.

Efectivamente, el artículo 160 LGT establece que la recaudación tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas conducentes al cobro de las deudas tributarias, el cual podrá efectuarse en periodo voluntario o en período ejecutivo y, dentro de este, el pago, cuando no sea espontáneo se realizará a través del procedimiento administrativo de apremio. Esta es pues la vía ejecutiva a la que se refiere el criterio.

Puesto que la vía ejecutiva solo viene prevista para la deuda tributaria, y esta, tal como viene definido su contenido en el artículo 58 LGT, tiene carácter patrimonial, el criterio de la tutela **ejecutiva** solo nos ha de servir para distinguir cuando nos encontramos ante una obligación material o ante otro tipo de deber (en sentido amplio, es decir comprensivo de obligaciones formales o de deberes en sentido estricto). Como decíamos, nos encontramos con otra manera de formular el criterio de la patrimonialidad.

Valgan pues aquí las manifestaciones realizadas con respecto a aquel criterio y respecto a su relativa utilidad.

Además de al criterio de la patrimonialidad, creemos que este criterio puede también ser reconducido al de la correlatividad de derechos subjetivos con obligaciones (que veremos a continuación) puesto que un elemento esencial del derecho subjetivo es precisamente la tutela jurídica específica de la que dispone. De esta manera, en

aquellos casos en que exista una tutela específica de la posición activa, estaremos ante un derecho subjetivo y, por lo tanto, el deber correlativo será una obligación. Dicha obligación si además goza de autotutela ejecutiva tendrá carácter material.

3.4. Correlatividad con derechos subjetivos (Maffezzoni)²²⁶

El criterio de distinción más general se centra en si existe o no, frente al sujeto gravado otro sujeto titular de un derecho subjetivo susceptible de exigir el comportamiento previsto. Si existe estaremos frente a una obligación y en caso contrario estaremos frente a un deber²²⁷. Así, la situación jurídica activa correlativa a la obligación consiste en un derecho subjetivo (concretamente un derecho de crédito)²²⁸, en cambio frente al deber se encuentra una potestad o un interés

²²⁶ MAFFEZZONI, A., *Il procedimento di imposizione ne' ll imposta generale sull'entrata*, Edt. Morano, Napoli, 1965, págs. 24, 33 texto y notas. Citado en relación a este criterio por FANTOZZI, A., *La solidarietà nel Diritto tributario*, Unione Tipografico-Editrice Torinese, Torino, 1968, pág. 210.

²²⁷ Cfr. HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F., “Una contribución al estudio de los deberes tributarios”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 69, 1991, pág. 7.

²²⁸ *...lo esencial al concepto de obligación es que, correlativamente a ella, como situación del sujeto pasivo, exista una situación subjetiva del sujeto activo que pueda calificarse como derecho subjetivo de crédito. No la patrimonialidad, que es sólo nota habitual, pero no excluyente y definidora* (PÉREZ DE AYALA, J.L. y GONZALEZ E., *Curso de Derecho Tributario, Tomo I*, Edersa, Madrid, 1991, pág. 121). Recuérdese que cuando hablamos de obligación incluimos tanto las obligaciones materiales como las formales (el derecho de crédito, como se ha dicho en otro lugar, no necesariamente implica patrimonialidad), tanto las llamadas, en la doctrina italiana, “obbligazioni” como las llamadas “obblighi”. En ambos casos la situación activa correlativa será un derecho subjetivo. Los que llamamos deberes en sentido estricto, antes de concretarse tienen frente a si una potestad y, cuando se concretan, pueden convertirse en obligaciones formales, que, como se ha dicho tendrán frente a si un derecho subjetivo o mantenerse como deberes en sentido estricto dando lugar, en algunos casos, a la correlativa situación activa consistente en un interés legítimo. Cuando no se da ninguna de estas dos últimas situaciones, es decir cuando no existe una facultad de la contraparte para exigir el cumplimiento del deber, hablamos de garantías (En este sentido el artículo 34 LGT habla de “derechos y garantías”) que dan lugar a un simple interés en el cumplimiento de la norma. Dicho interés no está tutelado por la norma y constituye lo que se llama un efecto reflejo de la misma.

legítimo²²⁹.

La obligación (material o formal) y el derecho subjetivo, se mueven dentro del marco de la relación jurídico-tributaria. En cambio, al deber (en sentido estricto), no le corresponde derecho alguno de un tercero, ya que se impone para la protección no del interés de un sujeto determinado, sino de un interés objetivo²³⁰.

Este criterio, nos parece el más consistente puesto que nace de la misma estructura que hemos definido para la relación jurídica. Solo se puede hablar de relación jurídica en la medida en que las situaciones jurídicas enfrentadas sean una obligación y un correlativo derecho subjetivo.

Hay que tener en cuenta sin embargo, que este criterio, al igual que los demás, procede de la doctrina italiana, cuyo Código Civil (art. 1.174) conceptúa la obligación como de carácter patrimonial, adoptando la doctrina italiana un concepto restringido de relación jurídica, que sería aquella en que al derecho subjetivo le corresponde una obligación de carácter patrimonial, dejando fuera de la relación jurídica las obligaciones no patrimoniales (*obblighi*). Así, cuando aquella doctrina habla de correlatividad con derechos subjetivos, se refiere a las obligaciones de carácter pecuniario.

No parece sin embargo que dicho criterio pierda validez para adaptarlo a nuestro

²²⁹ *...se da a veces un deber sin que haya un beneficiario de él que tenga la cualidad de persona y pueda considerársele, por consiguiente, como sujeto de un derecho correlativo. La consistencia de ese deber hay que buscarla entonces en el poder, de que está investido algún otro sujeto, de pretender su cumplimiento. Dicho poder no es un derecho, y menos aún está con el deber en relación de correlatividad: el poder no es, en esta hipótesis, más que una garantía de la observancia del deber, y el sujeto de él no entra con el sujeto del deber en una relación jurídica* (ROMANO, S., *Fragments de un diccionario jurídico*, Comares, Granada, 2002, pág. 62).

²³⁰ *Es en este marco de la relación jurídico-tributaria donde juega la correlación entre derechos subjetivos y obligaciones, dentro de la cual asumen indistinta, o mejor, alternativamente posiciones activas y pasivas la Administración y los contribuyentes* (SERRANO GUIRADO, E., “El deber fiscal en el panorama de los deberes cívicos y sociales”, *XII Semana de Estudios de Derecho Financiero, Editorial de Derecho Financiero*, Madrid, 1965, pág. 234).

Derecho puesto que nuestro concepto amplio de obligación (que incluye tanto las de carácter patrimonial como las de carácter no patrimonial) admite la correlatividad con el de derecho subjetivo y ambos se encuadran dentro de una relación jurídica con un sentido más amplio que el de la doctrina italiana.

3.5. Reacción del ordenamiento²³¹ (Pérez Royo)

Otro de los criterios propuestos para distinguir obligaciones y deberes es aquel que basa la distinción en función de la reacción del ordenamiento ante el incumplimiento del deber o de la obligación. Cuando el incumplimiento recae sobre una obligación se produce una lesión de un derecho de crédito y la reacción del ordenamiento es de carácter indemnizatorio; es decir el incumplimiento de una obligación haría reaccionar al ordenamiento con una indemnización. En cambio, cuando el incumplimiento recayese sobre un deber frente a la Administración, la lesión no recaería sobre un derecho de crédito sino sobre una norma. En estos casos el ordenamiento reaccionaría con la imposición de una sanción²³².

²³¹ BETTI, E., *Teoria generale delle obbligazioni*, Giuffrè, Milano, 1955, pág. 55, nota 23. Citado en relación a este criterio por FANTOZZI, A., *La solidarietà nel Diritto tributario*, Unione Tipografico-Editrice Torinese, Torino, 1968, pág. 210.

²³² *La violación de las normas tributarias constituye, en todo caso, una violación del ordenamiento en cuanto tal y al mismo tiempo. puede dar lugar –de hecho así sucede en la generalidad de los casos– a una vulneración de un derecho subjetivo de la Administración, concretamente de un derecho de crédito. Contra esta violación, de acuerdo con lo que se ha dicho anteriormente, el ordenamiento puede reaccionar, bien condenando al infractor simplemente al resarcimiento del daño causado o bien aplicando una sanción con carácter directamente represivo. De hecho, en la generalidad de los ordenamientos, la reacción es doble: por un lado, el incumplimiento de la deuda tributaria tiene como consecuencia la condena del deudor al pago de una **sanción con carácter indemnizatorio**; por otro lado, el ordenamiento tipifica ciertos y determinados comportamientos infractores de normas tributarias como otros tantos presupuestos de **sanciones de carácter represivo** o penal en sentido material. Únicamente en este segundo supuesto nos encontramos ante una infracción tributaria en sentido estricto. En el primer caso, en cambio, nos hallamos simplemente ante el incumplimiento de una obligación, es decir, ante un ilícito civil. En definitiva, es la naturaleza de la sanción lo que nos define la conceptualización del ilícito que la ha motivado* (PÉREZ ROYO, F., *Infracciones y sanciones tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1972, págs. 24–25).

Se admite que la indemnización y la sanción, no son incompatibles: el incumplimiento de la obligación supone, primeramente, la exigencia de lo adeudado, pero además supone el deber de indemnizar mediante los intereses de demora correspondientes y, si procede, mediante los recargos correspondientes del período ejecutivo. Dicha indemnización tiene como fin el de resarcir al acreedor por los perjuicios causados por el incumplimiento de la relación obligacional. Con el impago de la obligación se incumple también el genérico deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, con lo cual procede, a su vez, la imposición de una sanción, no con la finalidad de resarcir, como en el caso de la indemnización, sino con finalidad represiva, y por lo tanto preventiva, por la lesión directa de una norma. En el primer caso se lesionaría un derecho subjetivo y en el segundo se lesionaría el Derecho objetivo²³³.

Una vez más hemos de tener en cuenta que dicho criterio se ha establecido en un entorno, la normativa italiana, en el cual la obligación siempre es de carácter patrimonial. En nuestro Derecho dentro de la expresión obligación cabe incluir tanto las obligaciones formales como las materiales de manera que no se puede decir que el incumplimiento de una obligación dará lugar siempre a una indemnización. Así será cuando la misma sea de carácter pecuniario, pero no cuando se trate de una obligación formal²³⁴ ni en el caso de los deberes en sentido estricto.

²³³ *Las sanciones tributarias tienen una finalidad represiva que, como en toda pena, pretende castigar al infractor por la lesión del bien jurídico protegido. Incluso en los casos en que dicha lesión conlleva a un perjuicio patrimonial para la Hacienda Pública, la sanción no es una medida de resarcimiento o indemnizatoria por la lesión del crédito tributario; la compensación del acreedor está garantizada por las medidas destinadas a este fin, fundamentalmente el interés de demora y, en su caso, el recargo de apremio cuya exigencia es compatible con la de las sanciones* (BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M.T., *Compendio de Derecho Financiero*, Editorial Librería COMPAS, Alicante, 1991, pág. 470).

²³⁴ *La no indemnizabilidad (mejor: la no evaluabilidad) no resulta motivo bastante para excluir del campo del Derecho de obligaciones a las que tienen por objeto una prestación extrapatrimonial* (DÍEZ PICAZO, L., *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial, Volumen I*, Civitas, Madrid, 1996, pág. 88).

El incumplimiento de las obligaciones formales, dada su naturaleza no pecuniaria, no es susceptible de dar lugar a una indemnización y solo puede exigirse el cumplimiento, en caso de negativa, por la fuerza compulsiva de las sanciones²³⁵. Por lo tanto, nos encontraríamos ante un derecho de crédito (de carácter no patrimonial) contra cuyo incumplimiento el ordenamiento no puede adoptar una reacción de carácter indemnizatorio²³⁶.

Así pues este criterio podría resultar útil para determinar que, en aquellos casos en que es posible la indemnización por incumplimiento de la prestación nos hallamos ante una obligación de carácter patrimonial, aunque si no es posible la indemnización, no nos ha de servir este criterio para determinar si nos hallamos ante una obligación formal o ante un deber en sentido estricto.

Una vez más, a nuestra forma de entender, detrás de este criterio subyace el criterio de la patrimonialidad, con las consideraciones que respecto al mismo oportunamente hemos realizado.

3.6. Criterio del sujeto activo del vínculo (Soler Roch)

Aquí, el sujeto obligado (cuya conducta se exige en virtud de una relación jurídica

²³⁵ Ciertamente no es descartable la posibilidad de una ejecución subsidiaria por parte de la Administración tributaria y la consiguiente exigencia de la indemnización por los gastos ocasionados, pero entonces dicha indemnización no derivaría directamente de la obligación formal incumplida sino de los efectos de la ejecución subsidiaria.

²³⁶ Este criterio parece ser también una variante del criterio de la patrimonialidad, ya que para que haya indemnización, por lo menos en el ámbito tributario, debe de haber una base patrimonial sobre la que fijar la misma. Tal es el caso de los intereses y de los recargos. Por otro lado, este criterio da por sentado el carácter económico del derecho de crédito, lo cual no es así, puesto que habíamos visto que el derecho de crédito se define como *la pretensión que asiste a una persona (acreedor) para exigir de otra (deudor) una determinada prestación* (PUIG BRUTAU, J., “Concepto del Derecho de Crédito” en ROCA SASTRE, R.M., y PUIG BRUTAU, J., *Estudios de Derecho Privado*, Aranzadi Thomson–Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2009, pág. 215).

con el acreedor) tendría frente a sí a la Hacienda Pública, titular²³⁷ de un derecho de crédito²³⁸, en cambio, el sujeto a un deber tributario (cuya conducta se exige en virtud de una situación de vinculación que deriva de la ley) tendría ante sí a la Administración tributaria²³⁹, que, en principio (solo en principio), no resultaría titular

²³⁷ La Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (BOE 284/2003, de 27 de noviembre) establece en su artículo 5.1 que *la Hacienda Pública estatal, está constituida por el conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde a la Administración General del Estado y a sus organismos autónomos*. Sin embargo, dicha norma comete el error de *identificar al titular de los derechos y obligaciones de contenido económico (La Hacienda Pública) con la Administración encargada de su gestión (la Administración de la Hacienda Pública), atribuyendo al Ministerio de Hacienda la titularidad patrimonial del Haber (antes) del Estado, esto es, del “conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico”, que constituyen el patrimonio financiero del Estado... Resulta difícilmente explicable que la principal norma configuradora de la Legislación de la Hacienda Pública del Estado incurra en tan clamorosa confusión conceptual al establecer no ya la definición sino el régimen de lo que constituye su propio objeto* (MARTIN QUERALT J. y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 2008, pág. 316).

²³⁸ La posibilidad de que la Hacienda Pública sea titular de un derecho de crédito, plantea la cuestión de la personalidad jurídica de la misma. Teniendo en cuenta que la Hacienda Pública se define, a partir de su contenido, como el conjunto de derechos y obligaciones del Estado y que el significado técnico-jurídico de “persona” es el de “sujeto de derechos”, no parece que debería de haber problema en admitir la personalidad jurídica del Estado y, por lo tanto, de la Hacienda Pública. En relación con dicha cuestión, se ha dicho: *...nos mostramos decididos partidarios de la admisión de la tesis de la personalidad estatal como pieza clave para la explicación de las relaciones jurídico-administrativas y jurídico-privadas que pueden surgir entre el Estado y los particulares, pues tanto unas como otras encuentran en la existencia de dicha personalidad su solución* (GARRIDO FALLA, F., *Tratado de Derecho Administrativo*, Volumen I, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1985, pág. 457). Sin embargo, el criterio no es unánime ya que se ha considerado también que no hay más personalidad jurídica que la de la Administración Pública: *La personalidad del Estado en su conjunto es sólo admisible en el seno de la comunidad de los Estados (el Estado en cuanto sujeto del Derecho Internacional en su relación con otros Estados). Desde el punto de vista del ordenamiento interno no aparece, en cambio, esa personalidad un tanto mística del Estado, sino sólo la personalidad propiamente jurídica de uno de sus elementos: la Administración Pública* (GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ RODRIGUEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo I*, Civitas, Madrid, 1993, pág. 28).

²³⁹ *... la Hacienda Pública no es la Administración Pública, aunque se relacione con ésta...El Estado... se puede considerar integrado por diversas instituciones u ordenamientos jurídicos que se encuadran en él...por la misma razón que la Administración Pública resulta ser un ordenamiento jurídico encuadrado en el Estado...otro tanto sucede con la Hacienda Pública, sin perjuicio de las relaciones que... se establecen entre la institución financiera y la institución administrativa, entre el ordenamiento jurídico administrativo, o en fin, entre la Hacienda Pública – o Hacienda del Estado – y la Administración del Estado* (VICENTE-ARCHE DOMINGO, F., “Hacienda Pública y Administración Pública”, *Hacienda Pública Española*, núm. 26, 1974, pág. 103).

de derecho de crédito alguno²⁴⁰ sino de funciones gestoras (para cuyo ejercicio la ley le atribuye potestades) relacionadas con aquel derecho de crédito de la Hacienda Pública²⁴¹.

Según este criterio (que no compartimos), el deber, la conducta del gravado, no se exigiría en virtud de una relación jurídica con la Administración sino directamente en aplicación de la ley²⁴². La Administración por su parte, que sería titular de potestades

²⁴⁰ ... la Administración no es, en ningún caso, como tal, titular del derecho de crédito. El ordenamiento jurídico reserva dicha titularidad a la Hacienda Pública, atribuyendo a la Administración la titularidad de una función gestora en relación con dicho crédito (SOLER ROCH, M.T., “Notas sobre la configuración de los derechos y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 25, 1980, pág. 14). En la misma línea se ha advertido que la Administración actúa en cumplimiento de una función, por lo que no tiene el derecho, sino el deber, de recaudar el tributo... este derecho de crédito nacerá precisamente a favor del Estado como cristalización jurídico-política de la nación (DÍEZ-ALEGRIA FRAX, M., *La extinción de la obligación tributaria*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, 1967, págs. 10 y ss). Sin embargo, se ha objetado que si el Estado es titular de un derecho de crédito o de cualquier otra situación jurídica subjetiva, lo es únicamente en cuanto lo sea la Administración (PÉREZ ROYO, F., “El pago de la deuda tributaria”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 6, 1975, pág. 275). Más allá de estos puntos de vista se ha afirmado que Frente al individuo, el Estado no es titular de derechos. De acuerdo con la clasificación más arriba esbozada hay que pensar que los poderes jurídicos de que el Estado se encuentra investido en sus relaciones públicas con los ciudadanos no son verdaderos y propios derechos subjetivos, sino potestades (DÍEZ PICAZO, L., *Sistema de Derecho Civil*, Volumen I, Tecnos, Madrid, 1990, pág. 440). Finalmente, nos resulta especialmente clarificadora la explicación de GARRIDO FALLA según el cual: ... o se entiende que los poderes de que la Administración dispone se ejercitan en interés propio..., en cuyo caso no tiene lugar hablar aquí de potestades; o se entiende que los administradores ejercitan sus competencias y poderes para tutela de un interés que no es el suyo propio, sino el interés público, en cuyo caso sólo de potestades podrá hablarse en Derecho público, quedando sin acomodo posible el concepto de derecho subjetivo. No es, por tanto, el interés tutelado, sino el tipo abstracto o concreto de poder garantizado por el ordenamiento jurídico lo que determina la distinción entre potestad y derecho subjetivo (GARRIDO FALLA, R., *Tratado de Derecho Administrativo*, Volumen I, Parte General, Centro de Estudios Constitucionales, 1985, pág. 546, nota 31).

²⁴¹ La Hacienda Pública en cuanto “sujeto” es, en definitiva, el Estado o en su caso, cualquier ente público al que las normas fundamentales del Estado reconozcan un ámbito financiero propio (SOLER ROCH, M.T., “Notas sobre la configuración de los derechos y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 25, 1980, pág. 15, nota 29).

²⁴² Las obligaciones formales (que los defensores de este criterio incluyen en el concepto de deber, dentro del cual también se encontraría el que hemos llamado “deber en sentido estricto”) se insertan dentro de una relación jurídica y tienen como correlativo un derecho subjetivo.

y no lo sería, repetimos, según este criterio, de derechos subjetivos, no actuaría por su propio interés, sino en el de la Hacienda Pública, en cumplimiento de la ley y en el ejercicio de una función, motivo por el cual su posición es indisponible.

Reconociendo que la Administración no es el titular último del derecho de crédito, consideramos, con PÉREZ ROYO, que la titularidad del derecho de crédito por parte de la Hacienda Pública existe en la medida en que dicha titularidad sea atribuible, si se quiere de forma mediata, a la Administración, ya que, como señalan GARCIA DE ENTERRIA y FERNÁNDEZ RODRIGUEZ, desde el punto de vista del ordenamiento solo aparece *la personalidad propiamente jurídica de uno de sus elementos: la Administración Pública*²⁴³.

Entendemos por lo tanto que la Administración es titular de derechos subjetivos y que antes de concretarse los deberes en obligaciones, aquellos derechos constituyen potestades de la Administración. Los mencionados derechos pueden corresponderse con obligaciones materiales o con obligaciones formales.

Al considerar que la Administración es titular de derechos subjetivos, este criterio de distinción entre deberes y obligaciones no nos puede resultar de utilidad puesto que el sujeto activo es, en ambos casos la Administración.

En cualquier caso, en el concepto de obligación que seguimos (que incluye las patrimoniales y las no patrimoniales), supondría que las obligaciones formales, por ser correlativas a un derecho subjetivo, se tendrían frente a la Hacienda Pública y los deberes en sentido estricto se tendrían frente a la Administración. Teniendo en cuenta que este criterio reconoce a la Administración una función gestora, no tiene sentido que la obligación formal se tenga frente a la Hacienda Pública. Admitiendo una

²⁴³ GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ RODRIGUEZ, TR., *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo I, Civitas, Madrid, 1993, pág. 28. En cualquier caso, las potestades derivadas de la aplicación de los tributos corresponden a las Administraciones que los gestionan y, por lo tanto son éstas las titulares de los derechos subjetivos que derivan de aquellas potestades.

personalidad distinta para la Administración tributaria y para la Hacienda Pública, dicho criterio solo funcionaría si adoptamos un concepto restringido de obligación, circunscribiéndola a las de carácter patrimonial, lo cual, hemos defendido que no es posible en nuestro ordenamiento.

Por otro lado, este criterio tampoco podría resultarnos útil en relación con las prestaciones entre particulares por motivos obvios, ya que, directamente, no interviene ni la Administración ni la Hacienda Pública.

En fin este criterio no resultaría tampoco de aplicación, aún admitiendo las salvedades mencionadas, en aquellos casos en que la Administración ocupa una posición pasiva, es decir, para lo que nos interesa, en relación al deber (en sentido amplio) de la misma de informar a los ciudadanos.

3.7. Los intereses jurídicos protegidos

Determinada la naturaleza de cualquier situación subjetiva pasiva, la observación del concreto interés jurídico que protegen las distintas normas tributarias se ha pretendido que constituya un criterio válido para determinar en cada caso el tipo de deber u obligación ante el que nos encontramos²⁴⁴.

²⁴⁴ En este sentido se ha dicho que *el interés protegido en cada caso, por las normas reguladoras del tributo, será un criterio válido para diferenciar entre sí los distintos tipos de obligaciones y deberes tributarios*. Así por ejemplo, se ha considerado que la obligación tributaria principal *responde al interés público en el desarrollo de la Hacienda* y que las obligaciones tributarias a cuenta *responden al interés en la satisfacción del crédito tributario, ... con una finalidad fundamental garantista*. Por su parte se sostiene que los deberes de colaboración *responden a la satisfacción de un interés común: la colaboración de los particulares en las funciones de gestión tributaria, coadyuvando con su conducta al desarrollo de los procedimientos de investigación, comprobación y liquidación* (Cfr. SOLER ROCH, M.T., “Notas sobre la configuración de los derechos y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 25, 1980, págs. 16 y 17). Sin embargo, al desarrollo de la Hacienda contribuyen tanto la obligación principal como las obligaciones a cuenta, a través de las cuales, en la mayoría de los casos, se realiza la contribución, no resultando ingreso alguno (o bien con resultado de devolución), de la liquidación de la obligación principal. Así pues, si bien desde determinado punto de vista se puede considerar la existencia de una finalidad tributaria (de carácter garantista en este caso)

Las normas tributarias se orientarían a la protección de un interés primario: la satisfacción de las necesidades públicas, interés que se concreta, por lo que a la Hacienda Pública se refiere, en la realización del crédito tributario. Aquel interés primario, concurre con otros intereses, complementarios, de carácter técnico o instrumental, dirigidos a la efectiva satisfacción del crédito tributario, como por ejemplo, a los efectos que nos interesan, el interés en que la Administración tributaria disponga de la información suficiente para gestionar, en sentido amplio, adecuadamente el tributo²⁴⁵.

La conducta en que la prestación tributaria consiste, en favor bien de la Administración tributaria o bien a favor de un particular en interés de aquella (entrarían aquí tanto las prestaciones entre particulares resultantes del tributo como la información al particular por parte de la misma Administración tributaria), se exige en virtud de la existencia de unos intereses jurídicos protegidos por las normas reguladoras del tributo²⁴⁶. Estos intereses pueden consistir, por ejemplo, en el interés

a la figura de los ingresos a cuenta también desde otro punto de vista se puede considerar la existencia de una finalidad o resultado claramente contributivo. En definitiva, el interés protegido, en última instancia, es el mismo en todos los casos, la efectiva contribución al sostenimiento de los gastos públicos.

²⁴⁵ Constituye también (además de la información) un interés complementario la necesidad de asegurar la regularidad y suficiencia de la recaudación. Vienen a satisfacer este interés, se dice, las obligaciones tributarias a cuenta, cuya *naturaleza es, pues, tributaria, en la medida en que responden al interés en la satisfacción del crédito tributario, pero no en aplicación del principio contributivo, sino con una finalidad fundamental garantista* (Cfr. SOLER ROCH, M.T., “Notas sobre la configuración de los derechos y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 25, 1980, pág. 17). Sin embargo, como ya hemos dicho, las obligaciones tributarias a cuenta, en la medida en que en la mayoría de los casos suponen el ingreso definitivo del tributo (en el sentido de que la liquidación principal suele dar lugar a devolución), se puede considerar que tienen, desde este punto de vista, naturaleza contributiva y no meramente tributaria en el sentido que a tal distinción atribuye la citada autora.

²⁴⁶ Aunque la Administración pretende ser depositaria exclusiva y excluyente del interés fiscal, el mismo no está encargado de forma exclusiva a la Administración ya que *el ciudadano social está tan vinculado, con la misma intensidad, que la Administración, a la realización regular y ordinaria de la contribución al gasto público; lo cual, obviamente, es fuente de legitimación de su derecho o expectativa de participación en la función tributaria, sea en los procedimientos incursos cuanto en los*

en la satisfacción de la obligación tributaria principal, en el interés en garantizar el crédito tributario, en el interés de la Administración en que se colabore con ella, en el interés en la satisfacción de la indemnización por incumplimiento de la obligación, en el interés en que se haga efectiva la sanción por la violación de una norma tributaria.

Cuando dichos intereses sean de carácter objetivo o impersonal, nos encontraremos ante un deber en sentido estricto²⁴⁷, cuando nos encontremos ante intereses de carácter subjetivo o individual, estaremos ante una obligación.

Aunque la doctrina ha defendido el criterio de los intereses protegidos para determinar, en lo que ahora nos interesa, ante qué tipo de deber tributario nos encontramos, no ha llegado a establecer una clasificación de los mismos en base a dicho criterio. De hecho, se ha resaltado la dificultad de establecer, no ya en base a aquel criterio, sino con carácter general, dicha clasificación²⁴⁸. Esta dificultad

*actos finalizadores de los mismos... si tanto la Administración como el particular sirven al interés general, cada uno en el cauce de sus deberes y obligaciones, resulta plausible que haya espacios institucionales en los que el servicio está compartido por ambos... el interés público es menos que el interés general y el interés particular del contribuyente no es menos que el interés público. En ambas situaciones lo que prevalece, por mandato constitucional, es la satisfacción de un interés superior, el interés fiscal (ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T., *Procedimientos Tributarios Consensuados - La Transacción Tributaria*, Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas Argentinas (IEFPA), Buenos Aires, 2001, págs. 9-11).*

²⁴⁷ *El deber (dovere) no atiende a un bien determinado, la obligación (obbligo) sí... En tanto no se refiera a un bien determinado, el deber (dovere) tiene siempre un contenido genérico... el deber (dovere) es, en general, una restricción a la voluntad que surge o por efecto de una norma imperativa que supone una prohibición general, o bien que establece un comportamiento general: es así un deber (dovere), el "alterum non laedere" (no dañar a los demás) que incumbe a todos los sujetos jurídicos, independientemente de su acción; es también un deber (dovere) que se impone a los funcionarios, de procurar el bien de todos y de actuar según la ley. Es un deber (dovere) el vínculo que grava al legislador, en una constitución rígida, de observar las garantías constitucionales (GIANNINI, M.S., *Lezioni di Diritto Amministrativo*, Vol. I, Giuffrè, Milán, 1950, pág. 270. La traducción es nuestra).*

²⁴⁸ *En cuanto a los deberes tributarios, su clasificación resulta mucho más difícil ya que, tanto el tipo de conducta como los sujetos obligados a la relación que en cada caso establecen con una obligación tributaria son criterios probablemente insuficientes para delimitar válidamente todas las hipótesis normativas (SOLER ROCH, M.T., "Notas sobre la configuración de los derechos y deberes tributarios*

proveniría de la diversidad tanto de contenidos que pueden adoptar los deberes tributarios como de sujetos cuya conducta puede ser exigida²⁴⁹. Aún así, se han hecho importantes esfuerzos sistematizadores en cuanto a la clasificación de los deberes de colaboración, sin considerar no obstante el criterio de los intereses protegidos²⁵⁰.

3.8. Crítica a los criterios de distinción

A nuestro entender, los criterios de distinción desarrollados en los apartados precedentes no nos resultan de gran utilidad. Hemos visto que el criterio de la patrimonialidad nos sirve para distinguir las obligaciones pecuniarias de aquellos otros deberes jurídicos en sentido amplio que no lo son. Sin embargo, salvo que adoptáramos un criterio excesivamente amplio de patrimonialidad, en general ver cuando un deber tiene o no contenido patrimonial no parece que haya de presentar dificultad alguna. Sin embargo, la duda permanecería para distinguir entre deberes en sentido estricto y obligaciones formales. Los criterios de la tutela ejecutiva y de la reacción del ordenamiento hemos visto que también pueden ser reconducidos al de la patrimonialidad, puesto que por lo que respecta a la tutela ejecutiva, entendiéndola como la autotutela que se manifiesta en la vía de apremio, necesariamente debe de ejercerse sobre obligaciones de carácter pecuniario y, por lo que respecta al criterio de la reacción del ordenamiento, la indemnización, en el ámbito tributario,

con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 25, 1980, pág. 19).

²⁴⁹ *De hecho se ha visto que los deberes tributarios (obblighi d'imposta) pueden tener el más variado contenido (un dar, un hacer, un no hacer, un soportar) y gravar a los más diversos sujetos, vinculados o no a cumplir la prestación principal en qué consiste el tributo* (MAFFEZZONI, A., *Profili di una teoría giurídica generale dell'imposta*, Giuffrè, Milano, 1969, pág. 92. La traducción es nuestra).

²⁵⁰ Cfr. LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Los deberes de información tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales – Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, Paracuellos del Jarama [Madrid], 1992, pág. 33.

necesariamente requiere una base patrimonial. Por lo que se refiere al sujeto activo del vínculo, puesto que consideramos que la personalidad jurídica de la Hacienda Pública, de haberla, no es distinta de la de la Administración tributaria, tampoco este criterio nos ha de servir para distinguir obligaciones y deberes. Finalmente, el criterio de la correlatividad de derechos y obligaciones parece ser el más sólido. Sin embargo, este criterio presupone la previa determinación de si nos encontramos ante un derecho subjetivo, de manera que la eventual duda que podría plantearse sobre si nos encontramos o no ante una obligación, se traslada a la eventual duda de si nos encontramos ante un derecho.

Pensamos que la forma más eficaz de determinar cuándo nos encontramos ante una obligación o un deber es aplicar los mismos conceptos de obligación y deber. Fijarnos si la norma que establece el deber, en sentido amplio, se establece en beneficio de un colectivo genérico (en cuyo caso nos encontraremos ante un deber en sentido estricto) o para tutelar intereses determinados (en cuyo caso nos encontraremos ante una obligación). Por otro lado hay que tener en cuenta el grado de desarrollo del deber. Si el mismo todavía no ha concretado los sujetos o su contenido, nos encontraremos ante un deber en sentido estricto. Cuando aquellos queden concretados, de ser posible y no encontrarnos ante una norma de acción, nos encontraremos ante una obligación.

4. Los deberes tributarios

4.1. Los deberes públicos subjetivos

Los deberes pueden ser públicos o privados: deberes públicos²⁵¹ son los del Estado y los entes que de él dependen, en la medida en que ejerzan actividades dentro del ámbito de la capacidad pública que tengan reconocida. Asimismo también

²⁵¹ El carácter público o privado del deber, no se basa ni en el sujeto ni en el objeto sino en el interés protegido (Cfr., CARNELUTTI, F., *Teoría General del Derecho*, Comares, 2003, pág. 95).

constituyen deberes públicos los que los ciudadanos tienen hacia el Estado. En general cualquier sujeto que en algún momento ejerza una función propia del Estado puede decirse que ejerce un deber público²⁵².

Como hemos visto, los deberes consisten en obligaciones cuando están insertos dentro de una relación jurídica y se corresponden con un derecho subjetivo. En aquellos casos en que los deberes, se imponen a los órganos del Estado o al ciudadano no para la defensa de intereses individuales sino colectivos (aunque los mismos pueden proteger indirectamente a aquellos intereses individuales), frente al deber decimos que no se encuentra un derecho público subjetivo sino un interés legítimo si el beneficiario es el ciudadano o una potestad si es el Estado, en cuanto Ente que representa a los intereses generales²⁵³.

La mayoría de los deberes públicos subjetivos consisten en dar o hacer, se trata en estos casos de deberes, positivos, en virtud de los cuales los afectados por una

²⁵² *Deberes públicos son los del Estado y de sus entes auxiliares en el ejercicio de cualquier actividad que forme parte de la capacidad pública de tales sujetos, además de aquellos que los particulares tienen hacia el Estado y también hacia cualquier sujeto relacionado con alguna función del Estado* (ZANOBINI, G., *Curso de Derecho Administrativo, Tomo I, Parte General*, Ediciones Arayú, Buenos Aires, 1954, pág. 258). *Así como de la situación de supremacía en que el Estado se encuentra, derivan las potestades administrativas, análogamente de la relación general de sumisión del individuo al Estado derivan los deberes públicos subjetivos* (GARRIDO FALLA, R., *Tratado de Derecho Administrativo, Volumen I, Parte General*, Centro de Estudios Constitucionales, 1985, pág. 547). Respecto al texto reproducido, téngase en cuenta sin embargo que *nuestra Constitución sólo llega a proclamar lo que la doctrina calificó en su día como la relación general de sujeción en que se encontrarían todos los ciudadanos por su condición de tales, aunque con la importante característica de que tal sujeción no se da frente a ningún poder público, sino sólo respecto del ordenamiento jurídico* (SANCHEZ SERRANO, L., “Los españoles ¿súbditos fiscales?”, *Impuestos I*, 1992, pág. 241). No parece ajustarse a esta idea SÁINZ MORENO cuando afirma que: *... la LRJPAC no establece un principio de colaboración ciudadana con la Administración...pero del conjunto de estas normas y de la tarea que la Administración Pública desempeña en un Estado social y democrático de derecho se deduce la existencia de un principio general de colaboración leal con la Administración* (SÁINZ MORENO, F., “Colaboración ciudadana con la administración”, en *Enciclopedia Jurídica Básica*, Civitas, Madrid, Vol. I. 1995, pág. 1099).

²⁵³ Cfr. ZANOBINI, G., *Curso de Derecho Administrativo, Tomo I, Parte General*, Ediciones Arayú, Buenos Aires, 1954, pág. 259.

situación de vinculación deben de realizar actos y prestaciones para coadyuvar al cumplimiento de los fines del Estado. Otros deberes, negativos, de no hacer o soportar, suponen la abstención en la realización de actos susceptibles de perjudicar al Estado²⁵⁴.

Los deberes públicos del Estado de ordinario tienen su origen en la Constitución o en la ley, aunque también pueden derivar de actos de la misma Administración (reglamentos, actos administrativos,...). Los deberes públicos de los ciudadanos pueden derivar de la ley, bien directamente o bien a través de actos particulares de investigación por parte de la Administración, como ocurre con las obligaciones derivadas de actos de aplicación de los tributos (deberes públicos de carácter general). También pueden derivar dichos deberes del hecho de estar adscritos los ciudadanos al ámbito de actuación de determinadas instituciones públicas. En estos casos hablamos de deberes públicos de carácter especial²⁵⁵.

4.2. Deberes públicos de prestación

Todo vínculo jurídico, supone la existencia de una situación activa frente a la cual se encuentra una situación pasiva consistente en una conducta. Dicha conducta constituye el objeto del vínculo y recibe el nombre de prestación. La realización de la prestación implica la satisfacción del interés del sujeto activo del vínculo. La conducta siempre vendrá referida a una cosa o a un servicio, y si se incumple dará lugar a responsabilidad, es decir, a la sujeción del patrimonio del deudor al cumplimiento de la prestación, de tal manera que, en último término, la cosa o el

²⁵⁴ Las "limitaciones" constituyen una categoría particular en el grupo de los deberes negativos. Consisten en la restricción de algunas facultades al contenido normal de determinados derechos (p. ej., limitaciones del derecho de propiedad) (ZANOBINI, G., *Curso de Derecho Administrativo, Tomo I, Parte General*, Ediciones Arayú, Buenos Aires, 1954, pág. 258).

²⁵⁵ Cfr. ZANOBINI, G., *Curso de Derecho Administrativo, Tomo I, Parte General*, Ediciones Arayú, Buenos Aires, 1954, pág. 261.

servicio siempre tendrán una traducción patrimonial²⁵⁶.

En cuanto al fundamento de la prestación, el mismo puede ser tanto de carácter práctico: referido a la necesidad de la prestación, a su adecuación a los fines del Estado o a la idoneidad, oportunidad y utilidad de aquello que constituye el contenido del deber; como de carácter jurídico: referido a la legitimidad de la imposición de la prestación, es decir al origen legal de la facultad que impone el deber, en su ajuste al principio de legalidad.

Dicho principio de legalidad puede operar de diferentes formas: a) Directamente a través de la Ley, de manera que la Administración solo actuaría, coactivamente, en caso de incumplimiento de la prestación; tal sería el caso del incumplimiento del deber de suministro de información, b) Tanto la existencia del deber de prestación como su exigibilidad vienen determinados por la Ley, aunque esta condiciona el deber y la exigibilidad de dicho deber a la producción de un hecho; como por ejemplo ocurre con los deberes de facturación, que exigen la existencia de una operación económica c) El deber, exigido por la Ley, debe de cumplirse cuando lo determine la Administración; así sucede por ejemplo con el IBI en donde la Administración tributaria fija el periodo de pago d) La Ley autoriza el deber, pero su efectiva imposición depende de la voluntad de la Administración; así por ejemplo, los requerimientos individualizados de información.

4.3. Deberes tributarios y deberes públicos de prestación

Los deberes tributarios cabe enmarcarlos dentro de los llamados deberes públicos de prestación, entendidos estos como aquellos deberes jurídicos que impelen al sujeto pasivo del vínculo a realizar, en favor del sujeto activo (que puede ser la

²⁵⁶ Cfr. O'CALLAGHAN MUÑOZ, X., *Compendio de derecho civil, Tomo II, Volumen I*, EDERSA, Madrid, 1994, págs. 21 y 49.

Administración tributaria, pero también un tercero respecto del cual surgen prestaciones resultantes del tributo), aquellas actividades necesarias para el adecuado ejercicio de las funciones de la Administración tributaria²⁵⁷. En esta definición observamos los elementos definidores del deber tributario, en el sentido de que el mismo es un deber jurídico del sujeto pasivo del vínculo que le constriñe a llevar a cabo, en favor del sujeto activo (no siempre la Administración tributaria), determinadas actividades (dar, hacer, no hacer o soportar)²⁵⁸ necesarias para el ejercicio de la función que la norma encomienda a la Administración tributaria.

4.4. Deberes de información y deberes públicos de prestación

Los deberes tributarios de información pueden ser encuadrados dentro de los deberes públicos de prestación y, concretamente, cuando los mismos no corresponden a la propia Administración tributaria, dentro de las prestaciones personales de carácter público, puesto que, su finalidad inmediata no consiste en aportar medios

²⁵⁷ La definición que proponemos es una abstracción de la de ALESSI, para el cual los deberes públicos de prestación serían *aquellos deberes 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* (ALESSI, R., *Principi di Diritto Amministrativo*, II, Giuffrè, Milán, 1966, pág. 647). A su vez, la definición de ALESSI, procede, también desde el campo administrativo, de LUCIFREDI, según el cual los deberes administrativos de prestación son *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* (LUCIFREDI, R., *La prestazioni obbligatorie in natura dei privati alle pubblica amministrazione, La teoria generale*, Cedam, Padova, 1934, pág. 29). En nuestra definición omitimos la referencia a los particulares puesto que también los entes públicos o sus agentes están vinculados a los deberes públicos de prestación y no solo en virtud del deber de colaboración, que con carácter general imponen las leyes administrativas, sino por específicas normas tributarias. Asimismo, el sujeto activo, puede coincidir con la Administración o ser un tercero, bien en virtud de las prestaciones entre particulares resultantes del tributo, bien en virtud de ser este tercero el beneficiario de la prestación debida por la Administración.

²⁵⁸ Así, respectivamente, entregar determinados documentos (dar), autoliquidar (hacer), no impedir las actuaciones inspectoras (no hacer) o acceder a las intervenciones permanentes (soportar).

económicos a la Hacienda Pública, en cuyo caso se trataría de prestaciones patrimoniales, sino que dicha finalidad es la ejecución de aquellas conductas o actividades personales que exige la Administración tributaria y que son necesarias para el ejercicio de su función²⁵⁹.

Se ha planteado la cuestión de si las prestaciones en que consisten los deberes de información tributaria a los que nos referimos pueden ser encuadradas dentro de las prestaciones personales del artículo 31.3 CE²⁶⁰.

Las prestaciones a que se refiere la Constitución, cubren un ámbito, en cualquier caso más amplio que el de las prestaciones tributarias²⁶¹ y se caracterizan por tratarse de

²⁵⁹ ... 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...de los propios sujetos obligados (SÁINZ DE BUJANDA, F., Hacienda y Derecho, Tomo V, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1967, pág. 252).

²⁶⁰ Desde un punto de vista restrictivo, se han entendido las prestaciones personales a las que se refiere el artículo 31.3 CE como aquellas que suponen, necesariamente la intervención directa de los particulares, lo cual supone la exclusión de los deberes tributarios del concepto de prestaciones personales a las que se refiere el artículo 31.3 CE. En este sentido se ha dicho que ...*No parece, en primer lugar, que de la CE pueda deducirse la existencia de una reserva de ley en relación con la imposición de estos deberes, ya que no es posible incluirlos en el concepto de "prestación personal" a que alude el artículo 31.3 de la Ley fundamental, que supone una actividad directa de los particulares* (PALAO TABOADA, C., "La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites", *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a Cesar Albiñana García-Quintana*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, pág. 901). En el mismo sentido, se ha considerado dudoso que, pese a la expresión "prestaciones personales", los deberes de información puedan acogerse a la reserva de ley a que se refiere el artículo 31.3 CE... que más bien encuentra su encaje natural en el principio de legalidad administrativa (art. 9.3 CE) (RODRIGUEZ BEREIJO, A., "El sistema tributario de la Constitución (los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional", en *Revista Española De Derecho Constitucional*, núm. 36, 1992, pág. 28).

²⁶¹ *El concepto constitucional de las prestaciones que resultan cubiertas por la reserva de ley no coincide con el de tributo, tal y como éste es entendido por la Ley General Tributaria, sino que tiene un alcance más amplio, que abarca toda prestación personal o patrimonial de carácter público coactivamente impuesta y cuya razón o fundamento es contributivo. Por tanto, el concepto constitucional comprende no sólo los tributos (impuestos, tasas y contribuciones especiales), sino también otras prestaciones, como cotizaciones de la Seguridad Social, cánones, tarifas de servicios públicos, precios públicos..., que se desenvuelven a extramuros del Derecho Tributario y muy a menudo al amparo del fenómeno de «la parafiscalidad»* (RODRIGUEZ BEREIJO, A., "El sistema

prestaciones públicas de naturaleza coactiva²⁶² y fundamento contributivo²⁶³.

En la medida en que dichos deberes de información constituyan una manifestación no pecuniaria del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos contenido en el artículo 31.1 CE y que el artículo 31.3 CE se refiere a las prestaciones personales y patrimoniales, bien puede aceptarse que se están concretado las formas del deber de contribuir previsto en el primer apartado del artículo²⁶⁴ y que los deberes de información tributaria constituyen una forma de prestación personal de las previstas en el artículo 31.3 CE.

La consideración de dichos deberes de información como una manifestación de las prestaciones personales del artículo 31.3 CE supone que su establecimiento solo puede hacerse “con arreglo a la ley”.

tributario de la Constitución [los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional]”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 36, 1992, pág. 27).

²⁶² Dichas prestaciones no se establecen dentro del ámbito de un vínculo negocial, sino que vienen exigidas unilateralmente por parte del sujeto activo del vínculo, que actúa habilitado por una norma que le otorga la potestad necesaria. *Las prestaciones personales deben identificarse con aquellas que se imponen coactivamente –esto es, las derivadas de una obligación establecida unilateralmente por el poder público “sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla” (STC 185/1985, FJ 3º)–, siempre que tengan una “inequívoca finalidad de interés público” (STC 182/1997, FJ 15º, in fine) (STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 32º, párrafo 4º [RTC 1999/233]).*

²⁶³ El fundamento contributivo sin embargo, habrá que entenderlo, en el ámbito de las prestaciones personales en el que nos movemos, en un sentido amplio, como actividad dirigida a alcanzar la efectiva realización del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, puesto que, efectivamente las prestaciones personales carecen de la finalidad inmediata de contribuir económicamente a aquel sostenimiento. Aún así, con frecuencia, los medios necesarios para atender al deber de prestación no están exentos de costes indirectos relativamente gravosos (piénsese por ejemplo en aquellos casos de información por suministro, que requieren habilitar medios económicos y humanos para el ejercicio periódico de dicho deber).

²⁶⁴ *La obligación de proporcionar a la Administración tributaria datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, constituye una manifestación de los llamados doctrinalmente “deberes de colaboración” -“Mitwirkungspflichten”, en la doctrina alemana-, encuadrables en la categoría más amplia de los deberes de prestación a que implícitamente se refiere el artículo 31.3 de la Constitución Española (SAN de 8 de marzo de 1994, FD 1º, párrafo 1º [ROJ SAN 5/1994]).*

Desde una interpretación literal, la prestación personal, no necesariamente debería de ser establecida directamente mediante ley, sino que podrían habilitarse, por vía legal, en favor de la Administración, las correspondientes potestades²⁶⁵ para exigir aquella prestación²⁶⁶. Se distinguiría así entre dos principios, el de “reserva de ley” y el de “preferencia de ley”²⁶⁷. Sin embargo, desde una interpretación finalista basada en el carácter garantista del artículo 31.3 CE, el hecho de que los tributos deben de establecerse mediante ley (art. 133.1 CE), la necesidad de que la colaboración de los ciudadanos solo pueda ser exigida en los casos previstos en la ley (art. 39.1 LRJAPAC), así como el carácter coactivo de la prestación²⁶⁸, apuntan al principio de reserva de ley como elemento indispensable para el establecimiento de prestaciones

²⁶⁵ Al igual que PALAO, RODRIGUEZ BEREIJO considera que los deberes de información no constituyen prestaciones personales de las mencionadas en el artículo 31.3 CE: *Más dudoso parece — pese al término «prestaciones personales» empleado en el Texto constitucional— que puedan entroncarse con la reserva de ley a que se refiere el art. 31.3 CE (imposición de cargas fiscales) los deberes tributarios formales, de información y de colaboración, que se imponen a los sujetos obligados tributarios en materia de gestión de los tributos, que más bien encuentran su encaje natural en el principio general de legalidad administrativa (art. 9.3 CE) o de vinculación positiva de la Administración a la ley en el ejercicio de las potestades tributarias que el ordenamiento le atribuye, de tal manera que la actuación administrativa ha de contar, en principio, con una cobertura legal previa. Potestades administrativas, por tanto, que no son nunca ilimitadas, incondicionadas o absolutas, sino estrictamente tasadas en su extensión y en su contenido»* (RODRIGUEZ BEREIJO, A., “El sistema tributario de la Constitución [los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional]”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 36, 1992, pág. 28).

²⁶⁶ Así, el artículo 93 LGT establece, por un lado, directamente los deberes de información por suministro y, por otro, habilita a la Administración tributaria para formular requerimientos individualizados de información. *La Ley procura la colaboración del particular, tanto mediante el establecimiento directamente por la norma a cargo de aquél de determinados deberes..., como mediante el otorgamiento a la Administración de determinados poderes o atribuciones en orden a requerir al particular para que realice cuantas prestaciones sean necesarias* (SÁNCHEZ SERRANO, L., *La declaración tributaria*, IEF, Madrid, 1977, pág. 39).

²⁶⁷ *La Constitución distingue deliberadamente la regulación “mediante ley” o “en virtud de ley”, de un lado y la regulación “con arreglo a la ley” de otro* (ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., “Comentarios al artículo 31 de la Constitución”, *Comentarios a las leyes políticas. Constitución española de 1978, Tomo III*, Edersa, Madrid, 1983, pág. 349).

²⁶⁸ En relación con las prestaciones en qué consisten los deberes fiscales *hay que afirmar también su sometimiento a la reserva (en línea de principio) toda vez que estamos en presencia de una actividad coactiva* (CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero I*, Civitas, Madrid, 2000, pág. 96).

personales²⁶⁹.

4.5. Deberes de información y reserva de ley

Si bien en el caso de las prestaciones de carácter patrimonial, la garantía proporcionada por la reserva de ley se dirige básicamente a la tutela del derecho de propiedad, cuando aquellas prestaciones tienen un carácter personal la reserva de ley tutela la libertad del individuo en la medida en que busca ponderar el interés público con los intereses del ciudadano. Dicha ponderación no se produce cuando la ley en lugar de establecer directamente la prestación, simplemente habilita a la Administración para exigir cualquier tipo de prestación, por mucho que se pretenda poner el acento sobre la vinculación de ésta al interés público así como su vinculación positiva a la legalidad, en virtud del cual, *quae non sunt permissae prohibita intelliguntur*²⁷⁰.

Puesto que la exigencia de prestaciones personales, en particular la prestación contenida en el deber de informar a la Administración, suponen una limitación de las libertades del individuo y que dichas libertades están garantizadas en el Capítulo II del primer título de la Constitución, hay que traer a colación el artículo 53.1 de la misma que establece que “Solo por ley...podrá regularse el ejercicio de tales

²⁶⁹ La Constitución Española no puede haber sido más exigente al establecer la reserva de ley en las prestaciones patrimoniales, que en las personales, la reserva de ley rige en términos absolutos, y en consecuencia, siempre una prestación personal, debe estar tipificada concretamente por la ley (GONZÁLEZ PÉREZ, J., “La Constitución y la modificación parcial de la Ley General Tributaria”, *Gaceta Fiscal*, núm. 25, pág. 126; citado por LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Los deberes de información tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales – Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, Paracuellos del Jarama [Madrid], 1992, pág.216).

²⁷⁰ ...toda acción administrativa concreta, si quiere tenerse la certeza de que se trata de una válida acción administrativa, ha de ser examinada desde el punto de vista de su relación con el orden jurídico; y sólo en la medida en que pueda ser referida a un precepto jurídico, o partiendo del principio jurídico se pueda derivar de él, puede tenerse como tal acción administrativa válida (BALLBÉ y PRUNES, M., *Nueva Enciclopedia Jurídica, Tomo I*, Francisco Seix S.A., Barcelona 1975, pág. 62).

derechos y libertades,...”²⁷¹. De esta manera, nos encontramos que, además de una específica reserva de ley para el establecimiento de prestaciones personales, como la del artículo 31.3 CE²⁷², existe una genérica reserva derivada del artículo 53.1 CE²⁷³.

Todo ello nos conduce a que tanto el establecimiento como los aspectos esenciales de los deberes de información (sujetos, objeto, límites,...) deberían de ser establecidos mediante ley²⁷⁴. No parece, sin embargo que éste haya sido el camino adoptado en

²⁷¹ *La libertad, en conclusión, es en nuestro Derecho una materia que “sólo por Ley” puede ser regulada y no por un Reglamento independiente de la Ley; esa libertad incluye tanto el ámbito de actuación social como el de la intimidad personal y familiar* (GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ RODRIGUEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo I, Civitas, Madrid, 1993, pág. 240).

²⁷² Incluso la doctrina que no acepta el carácter de prestaciones personales de carácter público de las previstas en el artículo 31.3 CE de los deberes de información, exige la intervención de la Ley. *.. el legislador es quien está en mejor situación para valorar la necesidad de la información que se exige a los particulares. Sería, pues, sumamente deseable que en estos aspectos formales, lo mismo que en la regulación material de los tributos, nuestro legislador descendiese a detalles más concretos y no dejase un espacio tan grande como hoy suele hacerlo a la normativa reglamentaria* (PALAO TABOADA, C., “La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites”, *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a Cesar Albiñana García-Quintana*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, págs. 901–902). En relación a los deberes de información, se ha señalado también, desde posturas opuestas a su conceptualización como prestaciones del artículo 31.3 CE, que aquellos *encuentran su encaje natural en el principio general de legalidad administrativa o de vinculación positiva de la Administración a la Ley en el ejercicio de potestades tributarias que el ordenamiento le atribuye de manera que la actuación administrativa ha de contar, en principio, con una cobertura legal previa* (RODRIGUEZ BEREIJO, A., “El sistema tributario en la Constitución (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 36, 1992, pág. 28).

²⁷³ “...el principio de reserva de Ley entraña, en efecto, una garantía esencial de nuestro Estado de Derecho, y como tal ha de ser preservado. Su significado último es el de asegurar que la regulación de los ámbitos de libertad que corresponden a los ciudadanos dependa exclusivamente de la voluntad de sus representantes, por lo que tales ámbitos han de quedar exentos de la acción del ejecutivo y, en consecuencia, de sus productos normativos propios, que son los reglamentos. El principio no excluye, ciertamente, la posibilidad de que las Leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la Ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución a favor del legislador” (STC 83/1984, de 24 de julio, FJ 4 [RTC 1984\38]).

²⁷⁴ Dicha Ley, debe de abarcar tanto el establecimiento de deberes de suministro de información como deberes derivados de requerimientos individualizados de información, en cuyo caso, la norma debería de fijar el órgano habilitado para requerir, los presupuestos legitimadores del requerimiento, su forma

nuestro sistema tributario²⁷⁵.

4.6. Los deberes de colaboración

4.6.1. Categoría única de deberes tributarios

Los deberes de colaboración se regulan, con carácter general, en el artículo 39.1 LRJAPAC, que establece el deber de los ciudadanos de facilitar a la Administración informes, inspecciones y otros actos de investigación sólo en los casos previstos por la Ley²⁷⁶.

Si bien, en atención al interés público protegido y a la naturaleza de la conducta exigida, calificamos al deber tributario como deber público de prestación, en atención a la relación entre el sujeto obligado y la Administración tributaria, al deber tributario podemos también calificarlo como deber de colaboración²⁷⁷. Dicho deber,

y su alcance (Cfr. GÓMEZ CABRERA, C., *La discrecionalidad de la Administración tributaria*, McGraw-Hill, Madrid, 1998, pág. 286).

²⁷⁵ Aunque redactadas bajo la vigencia de la anterior LGT, siguen siendo válidas las manifestaciones según las cuales *el establecimiento de algunos deberes en la normativa de nuestro sistema tributario no parece respetar la reserva material de ley, en cuanto que no identifica suficientemente los deberes formales que se concretan en una prestación personal* (Cfr. FERREIRO LAPATZA, J.J., "El principio de legalidad y las relaciones Ley-reglamento en el ordenamiento tributario español", en *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a C. Albiñana, vol. II*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, págs. 873 y 880). De forma más elocuente y en relación con el concreto deber de informar se ha dicho que *el mismo se regula en términos tan amplios que realmente infringe el principio según el cual la Ley debe establecer cuáles son estas prestaciones. La Constitución no puede haber sido menos exigente al fijar la reserva de Ley en materia tributaria que al fijar otras prestaciones personales, como el servicio militar obligatorio, y, por tanto, 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* (GONZÁLEZ PÉREZ, J., "La Constitución y la modificación parcial de la Ley General Tributaria", *Gaceta Fiscal*, núm. 25, pág. 98).

²⁷⁶ Se trata de una norma incompleta, puesto que no determina las consecuencias de su incumplimiento ni articula el cauce procesal para hacer efectivo el mandato contenido en el deber (Cfr. GONZÁLEZ PÉREZ, J. y GONZÁLEZ NAVARRO, F., *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común*, Aranzadi, Cizur Minor [Navarra], 2012, pág. 813).

²⁷⁷ Se trata de una denominación de origen germánico (Cfr. WEBER, S., "Die Mitwirkungspflichten nach der Abgabenordnung und die Verantwortung des Steuerpflichtigen für die Sachaufklärung",

tributario podemos afirmar que constituye una categoría única que cabe calificar como deberes de colaboración²⁷⁸. Los deberes de colaboración se encuadran en la categoría más amplia de los deberes de prestación²⁷⁹ y su fundamento se encuentra, según el Tribunal Constitucional²⁸⁰, en el deber de contribuir y en los principios que lo sustentan consagrados en el artículo 31.1 CE²⁸¹

Dentro de los deberes de colaboración podemos encontrar diferentes tipologías algunas de las cuales suponen verdaderas operaciones de calificación jurídica, como es el caso del deber de autoliquidar (obligaciones de hacer)²⁸²; otras imponen al

Inaugural Dissertation, Dormund, 1992, págs. 73 y ss, citado por SESMA SÁNCHEZ, B., *La obtención de información tributaria*, Aranzadi, Elcano [Navarra], 2001, pág. 32, nota 16).

²⁷⁸ Los deberes tributarios, *en su totalidad están destinados a procurar a las autoridades financieras un conocimiento lo más preciso y amplio posible de los hechos impositivamente relevantes* (KRUSE H.W., *Derecho Tributario, Parte General*, Edersa, Madrid, 1978, pág. 421). El carácter prestacional del deber tributario contribuye pues a que *se reconduzcan todos los deberes tributarios a uno general de colaboración con la Administración tributaria presidido, a su vez, por el principio general de la buena fe* (HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F., “Una contribución al estudio de los deberes tributarios”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 69, 1991, pág. 8).

²⁷⁹ *...la obligación de proporcionar a la Administración tributaria datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, constituye una manifestación de los llamados doctrinalmente deberes de colaboración, encuadrables en la categoría más amplia de los deberes de prestación a que implícitamente se refiere el artículo 31.3 CE. Esta obligación de colaboración con la Administración encontraría igualmente su fundamento en la exigencia por el artículo 31.1 de la misma CE de un sistema tributario justo* (SAN de 14 de diciembre de 1993 [RJ 1500/1993]).

²⁸⁰ SSTC 110/1984, 76/1990 y 50/1995.

²⁸¹ Frente a la tesis de que los deberes de colaboración constituyen una manifestación del deber de contribuir del artículo 31.1 CE, se ha sostenido que ello solo es así *en relación con las obligaciones formales del mismo contribuyente que se concretan en prestaciones de hacer. Es evidente que el pago de un tributo requiere, en la mayor parte de los supuestos, de prestaciones de hacer... Pero son siempre prestaciones que se circunscriben al propio contribuyente y no a terceros. Es en relación con estos con los que cabe hablar de colaboración...* (CALVO ORTEGA, R., *Las actividades de colaboración de los privados con la Administración tributaria: en torno a un nuevo ordenamiento*, Dykinson, Madrid, 2006, págs. 68–69). Tal como hemos indicado en el capítulo anterior, el deber de informar de los contribuyentes, se fundamentaría en el deber de contribuir y el deber de informar de los colaboradores se fundamentaría en la facultad que la Constitución atribuye al legislativo de establecer prestaciones personales de carácter público por Ley.

²⁸² En las obligaciones de información que la ley establece a cargo de los obligados tributarios, en relación con ellos mismos no puede hablarse de colaboración en sentido técnico-jurídico sino solo de

sujeto a tales deberes, incluso el deber de sancionar a quienes incumplan otros deberes, como es el caso del deber de las entidades de crédito de no realizar las operaciones requeridas por quienes no aporten su número de identificación fiscal; en otros casos, el deber de colaboración consiste en un deber de soportar la realización de determinadas actuaciones por parte de la Administración, como ocurre cuando ésta se dispone a la realización de actuaciones de comprobación o inspección; finalmente, tal vez los deberes de colaboración por excelencia, nos encontramos con los deberes de información²⁸³, dentro de los cuales cabe destacar la declaración tributaria (aunque su consideración como deber de información no es pacífica²⁸⁴), el deber de aportar datos, informes o antecedentes, los deberes de facturación, los de registro y contabilidad²⁸⁵, entre otros²⁸⁶.

cumplimiento de una obligación formal que podríamos denominar interna (Cfr. CALVO ORTEGA, R., *Las actividades de colaboración de los privados con la Administración tributaria: entorno a un nuevo ordenamiento*. Dykinson, Madrid, 2006, pág. 49). En este sentido se ha distinguido entre deberes de colaboración en sentido amplio y deberes de colaboración en sentido estricto. Los deberes de colaboración en sentido estricto excluirían del concepto de colaboración los deberes del obligado tributario respecto de sus propias obligaciones, limitando por tanto la colaboración a aquella que se lleva a cabo respecto de terceros. En esta línea se ha excluido del deber de colaboración (entendido en sentido estricto) el deber de declarar el hecho imponible así como los deberes contables y registrales (PALAO TABOADA, C., “La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites”, *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a Cesar Albiñana García-Quintana*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, pág. 894).

²⁸³ A la consideración de los deberes de información como deberes de colaboración cabe añadir otras consideraciones que suponen otros tantos puntos de vista sobre aquellos deberes. Así, se han considerado también los deberes de información como manifestaciones del principio de buena fe, como una sanción indirecta o como una medida mediata de aseguramiento del crédito tributario (Cfr. RODRÍGUEZ BEREJO, A., “Las garantías del crédito tributario”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 30, 1981, pág. 415).

²⁸⁴ Cfr. PALAO TABOADA, C., “La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites”, *Estudios de Derecho y Hacienda. Libro homenaje a Albiñana García-Quintana*, volumen II. Ministerio de Economía y Hacienda, 1987, pág. 897.

²⁸⁵ PALAO no incluye los deberes contables y registrales entre los deberes de información en sentido estricto, puesto que, según su criterio, aun teniendo una finalidad informativa, también tienen otros fines esenciales de carácter probatorio o constitutivos de la base imponible, especialmente en aquellos impuestos que gravan el beneficio empresarial. La contabilidad mercantil además tiene finalidades privadas ajenas al ámbito fiscal. Así, todo lo más, la información estaría constituida por los datos que

4.6.2. Características de los deberes de colaboración

Los deberes de colaboración se enmarcan dentro de vínculos jurídicos establecidos por la Ley, bien directamente, exigiendo una conducta, bien a través de una potestad atribuida a la Administración tributaria, en aquellos casos en que no es posible la concreción del deber por vía legal. Dichos vínculos se establecen con la finalidad de coadyuvar al ejercicio de una función pública atribuida, precisamente, a la Administración tributaria, que requiere información de los hechos impositivamente relevantes para el ejercicio de aquella función, información que no siempre puede obtener por sí misma, o pudiendo, dicha obtención resulta especialmente gravosa²⁸⁷.

La calificación como “deber” revela su carácter coactivo. Efectivamente, una norma lo impone, directamente (deberes de suministro) o mediante la atribución de potestades a la Administración (información por captación o información directamente obtenida por la Administración en uso de sus facultades de comprobación o investigación).

resulten de aquella contabilidad (PALAO TABOADA, C., “La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites”, *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a Cesar Albiñana García-Quintana*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, pág. 894).

²⁸⁶ *En esta concepción tan amplia, el deber general de colaboración viene a comprender la práctica totalidad de los deberes formales de los sujetos pasivos, entendida esta expresión en sentido lato, equivalente a los “obligados tributarios”, en la terminología introducida por el RGI. Dicho deber sería, pues, en esta concepción más bien el principio básico de las relaciones entre la Hacienda Pública y los particulares* (PALAO TABOADA, C., “La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites”, *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a Cesar Albiñana García-Quintana*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, pág. 894).

²⁸⁷ *Solo los derechos aduaneros nacen en los casos ordinarios bajo la mirada de las autoridades financieras cuando la mercadería sujeta a control aduanero pasa por la frontera. Todos los demás hechos positivamente relevantes ocurren en la esfera del contribuyente sin que las autoridades financieras obtengan conocimiento de los hechos impositivamente relevantes para poder hacer prevalecer las pretensiones impositivas nacidas en virtud de la ley. Por ello se han impuesto a los contribuyentes una serie de deberes de cooperación que en su totalidad están destinados a procurar a las autoridades financieras un conocimiento lo más preciso y amplio posible de los hechos impositivamente relevantes* (KRUSE H.W., *Derecho Tributario, Parte General*, Edersa, Madrid, 1978, págs. 421).

La prestación en que la conducta exigida por el deber consiste, tiene carácter público por ser el Estado, a través del poder legislativo, inmediata o mediata, quien establece el vínculo o bien otorga la potestad para su establecimiento.

Su fundamento se halla o bien en el deber de todos de contribuir²⁸⁸, reflejo, en el ámbito tributario, del principio de solidaridad o bien en la potestad del legislador de establecer prestaciones personales de carácter público. Dicho deber de colaboración (entendido en un sentido amplio), se suele concretar en la exigencia de datos relativos a los propios obligados tributarios (en sentido estricto no constituiría información la relativa al propio obligado tributario) o a terceros. Datos que, según el Tribunal Constitucional, son necesarios *para evitar 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 imposición del deber jurídico de colaborar con la Administración en este aspecto fundamental del bien público*²⁸⁹.

Como cualquier prestación, la conducta exigida puede consistir en un dar como lo es

²⁸⁸ La doctrina ha apuntado además otros fundamentos constitucionales, bien implícitos en el deber de contribuir (como por ejemplo el principio de justicia tributaria, en la medida en que la colaboración constituye un instrumento de lucha contra el fraude o garantiza el cumplimiento del deber de contribuir) bien incardinados en otros preceptos constitucionales (por ejemplo el principio de coordinación administrativa cuando es un ente público el obligado a colaborar o bien, damos otro ejemplo, los principios de solidaridad y colaboración en el caso de requerimiento de datos referenciados, en donde el deber de contribuir se referiría no al requerido sino a aquel sobre quien se facilita la información) (Cfr. HERRERA MOLINA, P.M., *La potestad de información tributaria sobre terceros*, La Ley, Madrid, 1993, págs. 72 a 76).

²⁸⁹ STC 110/1984, de 26 de noviembre, FJ 3º, párrafos 2º y 3º (RTC 1984\110). Comentando esta sentencia se ha dicho que *...cualquier persona medianamente versada en dicha rama del Derecho sabrá además que, con la excepción de los supuestos de responsabilidad tributaria solidaria o subsidiaria legalmente establecidos... a los que no parece referirse el Tribunal Constitucional, nadie –ni con “espíritu cívico”, ni sin él– puede ser legalmente compelido por la Administración a pagar deudas tributarias ajenas* (SANCHEZ SERRANO, L., “Los españoles ¿súbditos fiscales?”, *Impuestos I*, 1992, pág. 241). De forma más conciliadora, se ha añadido que *...Afirmar que, como consecuencia del fraude, algunos ciudadanos pagarán lo que otros eluden es reconocer la injusticia de las normas que regulan las obligaciones materiales del sistema tributario* (HERRERA MOLINA, P.M., *La potestad de información tributaria sobre terceros*, La Ley, Madrid, 1993, pág. 88).

la aportación de datos informes o antecedentes, en un hacer como la práctica de autoliquidaciones o la llevanza de la contabilidad o en un soportar como ocurre con las actuaciones de comprobación o inspección de la Administración tributaria. La imposición del deber puede suponer incluso el deber de colaborar con otro ciudadano (deberes de facturación, deber de comunicar el NIF,...).

El incumplimiento del deber, no puede dar lugar a indemnización, por su misma naturaleza, ya que no es posible resarcir del perjuicio causado, con lo cual deben de adoptarse medidas coactivas de carácter punitivo tendentes a forzar su cumplimiento, de manera que habrá que proceder a la aplicación del régimen sancionador tributario.

Finalmente, por lo que se refiere al ámbito subjetivo sobre el que puede recaer el deber de colaboración, se ha sostenido que en primer lugar, debe de dirigirse al actual o potencial sujeto pasivo (aunque entonces solo de forma impropia se podría hablar de deber de colaboración) y, solo cuando dicha actuación no sea posible o, dada la naturaleza de la actuación administrativa, no sea procedente, el deber podrá imponerse, de forma proporcionada, a sujetos ajenos a la eventual relación tributaria que, en cualquier caso, deberán de estar relacionados con el sujeto pasivo, para que quede justificada la imposición del deber, por razones de carácter económico, profesional o financiero²⁹⁰.

²⁹⁰ *Puesto que el sujeto pasivo debe suministrar de buena fe la información tributaria que a él haga referencia, la Administración debe actuar con lealtad y dirigirse a él en primer término. Sólo si el investigado se niega o puede advertirse en él mala fe podrá exigirse la información a otra persona* (HERRERA. MOLINA, P.M., *La potestad de información tributaria sobre terceros*, La Ley, Madrid, 1993, pág. 49). Sin embargo, este criterio no es pacífico: *La aplicación del principio de subsidiariedad no debe ser una consecuencia de la actuación de buena o mala fe por el contribuyente, sino que posee plena autonomía en su aplicación, pues puede suceder que el requerir determinada información en primer lugar al sujeto al que se refiere entorpezca la labor inspectora* (HURTADO GONZÁLEZ, J.F., *El deber de colaborar con la Administración tributaria facilitando información sobre terceros*, Lex Nova, Valladolid, 2001, pág. 113). En la misma línea... *no está generalizado como principio de estas actuaciones el de subsidiariedad que obligaría a dirigirse en primer lugar al propio sujeto y subsidiariamente a terceros* (SESMA SÁNCHEZ, B., *La obtención de información tributaria*, Aranzadi, Elcano [Navarra], 2001, pág. 24).

5. Información dirigida a la Administración tributaria

5.1. Situaciones jurídicas subjetivas

El artículo 93.1 LGT establece con carácter general el deber de proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de obligaciones tributarias propias o de terceros.

La norma se refiere a personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como a las entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.

El ámbito, resulta tan amplio que no puede hablarse de concreción de los sujetos obligados, de tal manera que podemos hablar de una sujeción o vinculación general a la norma que establece aquel deber y de una correlativa potestad de la Administración tributaria para exigir aquellos datos, informes, antecedentes o justificantes.

En la medida en que otra norma, o la propia Administración tributaria, concreten los sujetos obligados y el contenido del deber (en sentido amplio), podremos hablar bien de una obligación o de un deber en sentido estricto, por lo que se refiere a aquellos que se encuentren en una situación jurídica subjetiva pasiva o bien, de un derecho subjetivo o de una potestad, por lo que se refiere a quienes se encuentren en una situación jurídica subjetiva activa²⁹¹.

²⁹¹ En relación a los dos primeros apartados del artículo 93 LGT (apartados equivalentes del artículo 111 de la anterior LGT) cabe afirmar que *estas disposiciones no crean obligación alguna. Por el contrario, su eficacia jurídica se encamina en dos direcciones: a) Habilitar a la Administración para que dicte las normas reglamentarias que hagan surgir el deber de información con carácter general b) Crear una “situación pasiva de inercia” en virtud de la cual toda persona debe someterse a los efectos que la potestad de información puede generar en su esfera jurídica* (HERRERA. MOLINA, P.M., La potestad de información tributaria sobre terceros, La Ley, Madrid, 1993, pág. 63).

En virtud de los deberes de información previstos en el mencionado artículo 93.1 LGT podemos afirmar que todos se hayan sujetos a la norma que establece el deber de informar a la Administración tributaria y la Administración dispone de la potestad para exigir el cumplimiento de dichos deberes en aquellos casos en que resulte procedente. Por lo que se refiere a los deberes de suministro de información los mismos vienen establecidos bien por las propias normas tributarias generales bien por las específicas normas de cada tributo. Así el deber de los retenedores de presentar la relación de los pagos dinerarios o en especie realizados se establece en el mismo artículo 93.1.a) LGT, de manera que lo que en el primer párrafo era una mera sujeción a la ley (o, si se prefiere un deber en sentido estricto pendiente de concreción) y una correlativa potestad de la Administración tributaria de exigir el cumplimiento del mencionado deber, en el segundo párrafo se convierte en una obligación formal del obligado tributario y, correlativamente, en un derecho subjetivo de la Administración.

En relación a la posibilidad de la Administración de formular requerimientos individualizados, prevista en el artículo 93.2 LGT, nos encontramos inicialmente frente a una situación de sujeción a la norma (en su estadio de deber en sentido estricto) que establece una potestad a favor de la Administración. En el momento en que la Administración ejerza dicha potestad, el sujeto al que se dirija el requerimiento resultará obligado formalmente y la Administración dispondrá de un derecho subjetivo a la prestación exigida.

5.2. Criterios de distinción entre deberes y obligaciones

Por lo que respecta al criterio de la patrimonialidad, como ya dijimos al exponerlo con carácter general, el mismo no nos ha de aportar información especialmente relevante sobre la naturaleza del deber (en sentido amplio) de informar a la

Administración. A lo sumo nos dirá, dada la ausencia de contenido económico de la prestación, que no nos encontramos ante una obligación material²⁹². Efectivamente, las obligaciones de información no son obligaciones de dar de carácter pecuniario sino obligaciones no pecuniarias de dar, o bien obligaciones de hacer, incluso a veces de soportar. Se trata de obligaciones formales, pero obligaciones en definitiva. Antes de materializarse en casos y sujetos concretos, bien mediante normas de concreción bien mediante el ejercicio de potestades administrativas, nos encontramos ante deberes en sentido amplio (que más arriba hemos calificado de deberes genéricos, pendientes de concreción). El carácter no patrimonial no resulta pues determinante a la hora de decidir sobre la naturaleza de la prestación. Nos encontraremos ante una obligación (formal) o ante un deber (en sentido estricto) según el grado en que finalmente se concrete el deber (en sentido amplio).

Por lo que respecta al criterio de la correlatividad entre derechos subjetivos y obligaciones, este sí nos ha de resultar útil en la medida que aceptemos que la Administración dispone de un derecho subjetivo²⁹³ al cumplimiento de la prestación,

²⁹² LÓPEZ MARTÍNEZ, concluye, a través del criterio de la patrimonialidad, que nos encontraríamos ante un deber y no ante una obligación, porque no tiene, la conducta en que la prestación consiste, *por finalidad enriquecer el patrimonio de la Administración o de su organización, ni se origina a través de un concreto derecho de crédito de ésta que actúa como contraparte*. Sin embargo, la ausencia de contenido patrimonial no supone la inexistencia de una obligación, puesto que la misma puede ser una obligación formal. Por otro lado, el derecho de crédito no se limita a las prestaciones patrimoniales, que serían prestaciones pecuniarias de dar, sino que puede consistir en prestaciones de dar de carácter no patrimonial, prestaciones de hacer, no hacer o soportar (Cfr. LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Los deberes de colaboración tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales – Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, Paracuellos del Jarama [Madrid], 1992, pág. 206).

²⁹³ ... o se entiende que los poderes de que la Administración dispone se ejercitan en interés propio..., en cuyo caso no tiene lugar hablar aquí de potestades; o se entiende que los administradores ejercitan sus competencias y poderes para tutela de un interés que no es el suyo propio, sino el interés público, en cuyo caso sólo de potestades podrá hablarse en Derecho público, quedando sin acomodo posible el concepto de derecho subjetivo. No es, por tanto, el interés tutelado, sino el tipo abstracto o concreto de poder garantizado por el ordenamiento jurídico lo que determina la distinción entre potestad y derecho subjetivo (GARRIDO FALLA, R., *Tratado de Derecho Administrativo, Volumen I, Parte General*, Centro de Estudios Constitucionales, 1985, pág. 546, nota 31).

lo cual significaría que el deber (en sentido amplio) del sujeto constreñido a informar consiste en una obligación que, necesariamente, deberá de ser de carácter formal, dada la ausencia de patrimonialidad de la misma. Sin embargo, antes de concretarse, no existe derecho subjetivo alguno en favor de la Administración²⁹⁴. El ciudadano está sujeto a la norma que establece el deber en sentido estricto de informar y, en ese momento, no hay derecho subjetivo sino una potestad de la Administración a formular un requerimiento susceptible de materializar aquella sujeción. Tampoco, ante la inexistencia de una norma que concrete el deber en sentido estricto de suministro de información, existe un derecho subjetivo de la Administración a exigir aquel suministro. Cuando dicho deber de suministro se concrete en una norma, efectivamente se podrá hablar de derecho subjetivo.

Como hemos visto en su lugar, el criterio de la tutela ejecutiva, no deja de ser una variante del criterio de la correlatividad de derechos subjetivos y obligaciones, en la medida en que el derecho subjetivo lleva aparejada, por definición, la tutela jurídica del mismo. En este caso sin embargo, puesto que la situación activa está ocupada por la Administración, habría que hablar de autotutela ejecutiva²⁹⁵. Ciertamente la ejecución de obligaciones formales dada su naturaleza y a diferencia de lo que ocurre con las obligaciones materiales, no pueden ser exigidas en vía de apremio²⁹⁶, sin

²⁹⁴ *El deber tributario en sentido estricto, sería aquel vínculo jurídico impuesto por la Administración a los particulares, en el ejercicio del poder, es decir por la simple pertenencia del obligado a un ente público determinado, sin que la Administración ostente ningún derecho subjetivo frente al mismo que haga nacer el deber, sino que resulta obligado por encontrarse exclusivamente en una situación de sujeción* (LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Los deberes de colaboración tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales – Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, Paracuellos del Jarama [Madrid], 1992, pág.205).

²⁹⁵ Dicho principio viene recogido en el artículo 94 LRJAPAC en virtud del cual *los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo serán inmediatamente ejecutivos, salvo lo previsto en los artículos 111[suspensión de la ejecución] y 138 [resolución que no ponga fin a la vía administrativa], y en aquellos casos en que una disposición establezca lo contrario o necesiten aprobación o autorización superior.*

²⁹⁶ *La nota de imposibilidad de la ejecución forzosa de la mayoría de los deberes de información tributaria merece especial atención porque la consecuencia inmediata es el incumplimiento*

embargo, el artículo 96 LRJAPAC²⁹⁷, prevé distintos medios de ejecución, además del apremio sobre el patrimonio. De estos medios, forma parte también la multa coercitiva o sanción, de manera que estaríamos hablando también, en el caso de las sanciones, de tutela ejecutiva.

En relación al criterio de la reacción del ordenamiento, que establecía que cuando la respuesta del ordenamiento es de carácter indemnizatorio nos encontramos ante una obligación y cuando la respuesta es de carácter sancionador nos encontramos ante un deber en sentido estricto, constatado el incumplimiento de la prestación y dada la ausencia de contenido económico de la misma, no podrá ser la reacción del ordenamiento de carácter indemnizatorio. El incumplimiento de los deberes de información además está previsto en el régimen sancionador tributario. Todo ello nos conduciría a que nos encontramos ante un deber en sentido estricto. Sin embargo este criterio, como ya dijimos en su momento no nos había de servir puesto que parte del

generalizado (HURTADO GONZÁLEZ, J.F., El deber de colaborar con la Administración tributaria facilitando información sobre terceros, Lex Nova, Valladolid, 2001, pág. 94).

²⁹⁷ Dispone dicho artículo 96:

1. La ejecución forzosa por las Administraciones Públicas se efectuará, respetando siempre el principio de proporcionalidad, por los siguientes medios:

- a) Apremio sobre el patrimonio.*
- b) Ejecución subsidiaria.*
- c) Multa coercitiva.*
- d) Compulsión sobre las personas.*

2. Si fueran varios los medios de ejecución admisibles se elegirá el menos restrictivo de la libertad individual.

3. Si fuese necesario entrar en el domicilio del afectado, las Administraciones Públicas deberán obtener el consentimiento del mismo o, en su defecto, la oportuna autorización judicial.

carácter patrimonial de las obligaciones, obviando la existencia de las obligaciones formales. Ciertamente el incumplimiento de las obligaciones formales no se resuelve con indemnizaciones sino con la aplicación del tipo sancionador correspondiente.

Así, a la vista de todo lo expuesto, el deber de informar a la Administración tributaria, antes de su concreción en obligación formal, constituye un deber jurídico en sentido estricto. Podemos afirmar, por lo tanto que, sea cual sea su grado de concreción, la información a la Administración tributaria constituye un deber jurídico en sentido amplio y, en consecuencia, tal es su naturaleza jurídica. Si llega a concretarse el contenido del deber y el sujeto sobre el que recae, nos encontraremos ante una obligación formal frente a la Administración tributaria²⁹⁸.

5.3. Deber público de carácter subjetivo

Los deberes públicos de carácter subjetivo los habíamos definido²⁹⁹ como aquellos que tienen tanto el Estado como sus entes auxiliares en el ejercicio de cualquier actividad que forme parte de la capacidad pública de tales sujetos. También cabía considerar como deberes públicos subjetivos los que tienen los particulares hacia el Estado o hacia cualquier otro sujeto relacionado con alguna función del Estado.

A esta definición se adaptan perfectamente los deberes para con la Administración tributaria de cualquier sujeto público o privado.

El deber de informar a la Administración tributaria supone la realización de una conducta, positiva o negativa, consistente en informar o permitir la actuación de la Administración con la finalidad de que esta obtenga información relativa bien al

²⁹⁸ Para la distinción entre deber en sentido estricto y obligación formal, véase el apartado c) del epígrafe 1.2.2 de este mismo Capítulo.

²⁹⁹ Cfr. ZANOBINI, G., *Curso de Derecho Administrativo, Tomo I, Parte General*, Ediciones Arayú, Buenos Aires, 1954, pág. 258.

mismo vinculado a observar la conducta bien a un tercero. Dicha conducta constituye una prestación y, puesto que la misma se le debe a un ente público, la Administración tributaria, al deber de observarla se le llama deber público de prestación.

Los sujetos obligados a informar a la Administración están coactivamente vinculados a realizar la prestación, bajo amenaza de aplicárseles el régimen sancionador. La conducta consiste en proporcionar a la Administración tributaria cosas o servicios determinados y tiene por finalidad satisfacer el interés de la Administración tributaria en la correcta aplicación de los tributos. En definitiva se trata de facilitar a la misma el ejercicio eficaz de su función...

Dichas prestaciones, de carácter no patrimonial (motivo por el cual las calificamos de prestaciones personales), pueden ser de dar (entrega de documentación), hacer (práctica de autoliquidaciones), no hacer (permitir que la Administración obtenga directamente la información) o soportar (facilitar el acceso a la información a la Administración).

Tratándose dichos deberes de prestaciones personales de carácter público, en virtud del artículo 31.3 de la Constitución, dichas prestaciones deben de establecerse “con arreglo a la ley”.

Ocurre que, con frecuencia, la ley no establece directamente la prestación sino que o bien prevé su establecimiento por vía reglamentaria o bien habilita a la Administración tributaria para exigirla.

Si bien puede entenderse que los requerimientos individualizados deben de ser efectuados por la propia Administración en atención a las circunstancias concurrentes en cada caso, la ley debería de concretar los órganos habilitados para efectuar aquellos requerimientos, los presupuestos que los legitiman así como la forma y el alcance de los mismos.

Respecto a las obligaciones de suministro de información, fuera de las referencias generales de los artículos 93 y 94 LGT, buena parte de ellas se establecen en los artículos 30 a 58 del RAT.

5.4. Deber público de prestación

Cuando la prestación se debe a un ente público, el deber del obligado a su cumplimiento constituye un deber público de prestación. Dicha prestación contenida en el deber público, se caracteriza por imponerse mediante actos de autoridad (no interviene la voluntad del sujeto activo puesto que dichos actos no nacen de negocio jurídico alguno), actos que recaen sobre el sujeto pasivo del vínculo a causa de su adscripción al ente público que la impone.

Los deberes públicos de prestación se caracterizan, por un lado por incardinarse dentro de vínculos jurídicos que sujetan coactivamente a quienes se encuentran, debido a su adscripción al ámbito de competencias del sujeto activo, en el lado pasivo del vínculo; por otro lado, en cuanto a su contenido, por el hecho de que la conducta en qué consiste la prestación supone proporcionar al sujeto activo del vínculo cosas o servicios o, dicho de otra manera, bienes o actividades; finalmente, en cuanto al fin, la prestación busca coadyuvar a la satisfacción del interés público o de las necesidades colectivas que justifican la existencia del ente público.

Los deberes públicos de prestación pueden consistir en prestaciones patrimoniales de dar (que a su vez pueden ser pecuniarias o “in natura”), o en prestaciones no patrimoniales de hacer, no hacer³⁰⁰ o soportar (también de dar cuando no tienen un

³⁰⁰ La doctrina administrativa excluye de entre los deberes de prestación los de contenido negativo o los de soportar (Cfr. GARRIDO FALLA, F., *Tratado de Derecho Administrativo*, Tecnos, 1992, Madrid, pág. 168). Hay que tener en cuenta, sin embargo, que el ordenamiento tributario goza de un desarrollo amplio y autónomo, de manera que permite incluir dentro del deber público de prestación las conductas pasivas o negativas (como por ejemplo el deber de soportar una inspección o,

contenido patrimonial como por ejemplo la entrega de un documento)³⁰¹, en cuyo caso reciben el nombre de prestaciones personales. Dicha actividad se exige por el sujeto activo del vínculo con la finalidad de desarrollar sus funciones y en atención a la dificultad, cuando no la imposibilidad, que le supondría su desarrollo directo³⁰². Se ha dicho que para la exigencia del deber debería de existir la absoluta necesidad de la prestación por parte del Estado³⁰³. Sin embargo, la prestación puede exigirse también por razones de eficacia³⁰⁴.

5.5. Prestación personal de carácter público

Entre las prestaciones positivas se distingue entre prestaciones de dar y prestaciones de hacer, contenido precisamente de las llamadas prestaciones patrimoniales y

respectivamente, de no impedir su realización). Esta especialidad ha sido reconocida por el mismo ALESSI (Cfr. ALESSI, R. *Principi di diritto amministrativo*, Milán, Giuffrè, 1969, pág. 647).

³⁰¹ En general las prestaciones de dar, tienen un contenido patrimonial, mientras que las prestaciones de hacer consisten en el desarrollo que una actividad, motivo por el cual pueden ser calificadas de prestaciones personales. En este sentido cabe recordar que el artículo 31.3 CE establece que las prestaciones personales o patrimoniales solo pueden establecerse de acuerdo con la Ley (Cfr. FEDELE A., *Commentario della Costituzione*, Zanichelli, Bologna, 1978, pág. 38).

³⁰² ...hay casos en los cuales, bien por la naturaleza no fungible de la prestación personal o real que se solicita, o simplemente por la mayor onerosidad que el sistema supone, hay que recurrir al procedimiento de las prestaciones obligatorias (GARRIDO FALLA, F., *Tratado de Derecho Administrativo*, Tecnos, 1992, Madrid, pág. 168).

³⁰³ Cfr. SERRANO GUIRADO, E., "El deber fiscal en el panorama de los deberes cívicos y sociales", *XII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Madrid, 1965, pág. 243).

³⁰⁴ Así por ejemplo, la solicitud de información sobre terceros podría exigirse por parte de la Administración tributaria directamente a los sujetos a los que afecta dicha información pero por razones de eficacia se exige a quien ha tenido relaciones con dichos terceros. Sin embargo, ello no permite concluir que la Administración pueda imponer a los ciudadanos el deber de comunicarle cuantos datos le plazca... Resulta, por el contrario, plenamente aplicable en toda esta materia... el principio de proporcionalidad de los medios en relación con los fines... En ningún caso se justificaría su establecimiento por razones de mera comodidad administrativa (PALAO TABOADA, C., "La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites", *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a Cesar Albiñana García-Quintana*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, pág. 901).

prestaciones personales respectivamente.

Las prestaciones de hacer suponen una conducta o actividad tendente a colaborar con el Estado en el desarrollo de sus funciones, bien porque no puede obtener el resultado que de ellas deriva directamente o bien porque su obtención resulta especialmente gravosa.

Dichas prestaciones cabe incardinarlas dentro de las prestaciones personales de carácter público previstas en el artículo 31.3 CE, que exige que dichas prestaciones sean establecidas de acuerdo con la ley^{305 306}.

El carácter de prestaciones personales de carácter público, no cabe predicarlo exclusivamente de los deberes de información sobre terceros, también entrarían dentro de este concepto las prestaciones exigidas directamente a los sujetos a los que se refiere la información, salvo que la misma se incardinara dentro de un procedimiento³⁰⁷, en cuyo caso lo correcto no sería hablar de deber de prestación

³⁰⁵ Ello no significa que las prestaciones deben necesariamente de ser establecidas por ley, la misma puede también habilitar las potestades adecuadas para que la Administración pueda requerir la información que precise. *La ley procura la colaboración del particular, tanto mediante el establecimiento directamente por la norma a cargo de aquél de determinados deberes – entre ellos el de declarar –, como mediante el otorgamiento a la Administración de determinados poderes atribuciones en orden a requerir al particular para que realice cuantas prestaciones sean necesarias* (SÁNCHEZ SERRANO, L., *La declaración tributaria*, IEF, Madrid, 1977, pág. 39).

³⁰⁶ *Poco importa para que éste se respete que se diga que el tributo habrá de establecerse o crearse por ley –fórmula, sin duda, la más clara y, por tanto, la preferible– o que se establecerá y regirá con arreglo a la ley o, en fin, al estilo italiano. "en base a la ley"* (SÁINZ DE BUJANDA, F., *Lecciones de Derecho Financiero*, Universidad Complutense – Facultad de Derecho. Sección de Publicaciones, Madrid, 1989, pág. 77).

³⁰⁷ La potestad de información *puede ejercitarse,...., en el marco de un procedimiento concreto, en cuyo caso viene a coincidir con la potestad instructora, inherente a la aplicación de las leyes; pero puede también ser independiente de todo procedimiento ya incoado, en cuyo caso tiene una entidad propia...* (PALAO TABOADA, C., “La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites”, *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a Cesar Albiñana García-Quintana*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, pág. 895–896). En parecida línea se ha señalado que *en general, los deberes tributarios "formales" no pueden considerarse prestaciones personales de carácter público, pues constituyen un mero soporte técnico de la obligación pecuniaria.*

sino de limitación del derecho en sentido estricto, ya que dicho tipo de deber carecería de sustantividad, teniendo un mero carácter instrumental dentro de un vínculo preestablecido³⁰⁸.

5.6. Efectos de las prestaciones personales de informar

El artículo 31.3 CE que establece que las prestaciones personales deben de ser establecidas con arreglo a la ley³⁰⁹, puede materializarse mediante el establecimiento del deber de informar directamente a través de la ley o bien constituyendo, mediante ley, las necesarias potestades a favor de la Administración que la habiliten para requerir aquella información³¹⁰. Hay que tener en cuenta sin embargo, en éste último caso, que las relaciones entre la Administración y el ciudadano no quedan suficientemente garantizadas con una mera habilitación legal, lo cual no significa que

Sin embargo, 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 (HERRERA. MOLINA, P.M., La potestad de información tributaria sobre terceros, La Ley, Madrid, 1993, pág. 60).

³⁰⁸ Cfr. LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Los deberes de información tributaria de terceros*, Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 210.

³⁰⁹ Aunque se ha distinguido entre reserva de ley y preferencia de ley, considerándose la expresión "con arreglo a la ley" una manifestación de la preferencia de ley, a dicha distinción se ha respondido (GONZÁLEZ PÉREZ, J., "La Constitución y la reforma parcial de la Ley General Tributaria", *Gaceta Fiscal*, núm. 25, 1985, pág. 95) que *la Constitución Española no puede haber sido más exigente al establecer la reserva de ley en las prestaciones patrimoniales, que en las personales, la reserva de ley rige en términos absolutos, y en consecuencia, siempre una prestación personal, debe estar tipificada concretamente por la ley* (Cfr. LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Los deberes de información tributaria de terceros*, Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 216). Se ha señalado sin embargo que *el fundamento de la garantía de la reserva de ley, contenida en dicho precepto [31.3 CE], no es exactamente el mismo para las prestaciones patrimoniales [que sería la tutela de la libertad y la propiedad] de carácter público que para aquellas que carecen de contenido patrimonial [que sería, además de aquella tutela, la necesidad de conciliar los intereses públicos y privados]* (SANCHEZ LÓPEZ, E., *Los deberes de información tributaria desde la perspectiva constitucional*. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Madrid, 2001, pág. 110).

³¹⁰ Cfr. HERRERA. MOLINA, P.M., *La potestad de información tributaria sobre terceros*, La Ley, Madrid, 1993, pág. 58.

todos los aspectos de un determinado deber de información deban necesariamente de ser regulados por ley, pero sí por lo menos deben de reservarse a la ley tanto el establecimiento como los aspectos identificativos de cada una de las distintas obligaciones de información, tanto el elemento subjetivo como el objetivo, así como los límites y garantías a que debe de sujetarse su cumplimiento.

Se ha matizado, sin embargo, por algún autor, que solo los aspectos sustanciales del tributo estarían sujetos a reserva de ley, los aspectos formales podrían ser regulados por reglamento a condición de una mínima base legal³¹¹. Sin embargo, la propia jurisprudencia ha señalado que *la Constitución Española en sus artículos 31 y 133, reserva a la Ley en el sentido estricto de la expresión, el establecimiento de prestaciones personales o patrimoniales de carácter público, y, por tanto, el establecimiento de tributos. En definitiva, esto significa que las cargas y obligaciones de dar y también de hacer, en el ámbito tributario, sólo pueden tener aquel origen o fuente*³¹².

5.7. Subsidiariedad de la información sobre terceros

Respecto de la información facilitada por terceros distintos del sujeto al que se refiere la información, se ha planteado la cuestión del carácter subsidiario de dicho deber de informar a la Administración tributaria, es decir, se ha planteado la necesidad de que, en primer lugar, debe de exigirse la información al propio sujeto al que se refiere y solo cuando no sea posible obtenerla de aquel o bien cuando su obtención podría comprometer la eficacia de la actuación administrativa, sería

³¹¹ ALONSO MADRIGAL, F.J., *Legalidad de la infracción tributaria. (Reserva de Ley y tipicidad en el Derecho Tributario sancionador)*, Dykinson, Madrid, 1999, pág. 181, citado por HURTADO GONZÁLEZ, J.F., *El deber de colaborar con la Administración tributaria facilitando información sobre terceros*, Lex Nova, Valladolid, 2001, pág. 109, nota 200).

³¹² STS de 16 de noviembre de 1987, FD 1º, párrafo 1º [RJ 1987\7884].

aceptable exigir aquella información a un tercero.

El caso no se plantea respecto de la obtención de información por suministro, puesto que la misma no supone la aplicación de potestades administrativas sino que viene establecida por norma.

La doctrina ha defendido, dado tanto el carácter discrecional³¹³ de la potestad de requerir información a terceros como la presunción de buena fe³¹⁴ del sujeto pasivo, la utilización excepcional, subsidiaria³¹⁵, de dicha potestad.

Sin embargo, el principio de subsidiariedad, en el requerimiento de información a terceros distintos de aquel al que se refiere la información, no dispone de norma explícita alguna que lo ampare³¹⁶. Por su parte el TEAC, en resolución de 20 de diciembre de 1989³¹⁷, declaró abiertamente que el principio de subsidiariedad en este caso, carece de fundamento legal.

³¹³ Cfr. RUÍZ GARCÍA, J.R., *El secreto bancario y los requerimientos individualizados de información*, Civitas, 1988, pág. 97.

³¹⁴ Cfr. HERRERA. MOLINA, P.M., *La potestad de información tributaria sobre terceros*, La Ley, Madrid, 1993, pág. 49.

³¹⁵ Cfr. CHECA GONZALEZ, C. y MERINO JARA, I., “El derecho a la intimidad como límite a las funciones investigadoras de la Administración tributaria”, *Anuario de la Facultad de Derecho*, núm. 6, 1988, pág. 735.

³¹⁶ Cfr. HURTADO GONZALEZ, J.F., *El deber de colaborar con la Administración tributaria facilitando información sobre terceros*, Lex Nova, Valladolid, 2001, pág. 116. ... *cada vez es mayor el grupo de deberes tributarios, como son los deberes de información, establecidos a cargo de terceros...en este proceso de ampliación y diversificación de tales deberes pesan poco, por lo que se ve, el principio de subsidiariedad y el principio de proporcionalidad* (ALONSO GONZÁLEZ, L.M., “El Número de identificación Fiscal y las obligaciones de información”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 68, 1990, pág. 497). Véase al respecto también nuestra nota 341, relativa al tratamiento de esta cuestión en la Ordenanza Fiscal Alemana.

³¹⁷ Citada por HURTADO GONZALEZ, J.F., *El deber de colaborar con la Administración tributaria facilitando información sobre terceros*, Lex Nova, Valladolid, 2001, pág. 117.

6. Información entre particulares

6.1. Prestaciones formales entre particulares

Por lo que se refiere a las obligaciones entre particulares³¹⁸ resultantes del tributo, es necesario establecer alguna puntualización.

El artículo 17.3 LGT establece que las obligaciones entre particulares resultantes del tributo³¹⁹ son obligaciones materiales. Sin embargo, ello no es exclusivamente así³²⁰. Dichas obligaciones pueden también ser de carácter formal. Piénsese por ejemplo en el deber de entregar factura o certificado de retenciones, o en el deber de comunicar determinados datos al retenedor o a quien deba de emitir una factura, que incumbe, en la mayoría de los casos, a un particular respecto de otro particular³²¹.

³¹⁸ Es preciso tener en cuenta que, aunque se habla de prestaciones entre particulares, dicha expresión se utiliza de manera impropia, puesto que tales prestaciones pueden darse también entre entes públicos o bien entre un particular y un ente público. Así por ejemplo, cuando una Administración presta un servicio remunerado en favor de otra o entrega el certificado de retenciones a sus funcionarios.

³¹⁹ Con anterioridad, estas obligaciones recibieron el nombre de extratributarias (Cfr. SOLER ROCH, M.T., “Notas sobre la configuración de los derechos y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 25, 1980, pág. 18). Dichas obligaciones se definieron como *deudas de derecho privado, entre particulares, derivadas del procedimiento de aplicación de los tributos. Se denominan extratributarias porque en ellas no interviene ningún ente público, ni en posición activa ni pasiva, En ellas, el deudor efectivo de la obligación tributaria repite lo pagado de la persona cuya riqueza imponible es la que ha tenido en cuenta el legislador al establecer el tributo. Encuentran su fundamento en la doctrina civilista del enriquecimiento injusto o sin causa y merced a su exigencia se restablece el principio contributivo* (BAENA AGUILAR, A., *La obligación real de contribuir en el IRPF*, Aranzadi, Elcano [Navarra], 1994, pág. 458).

³²⁰ El mismo art. 29.2 LGT relativo a las obligaciones formales menciona: la obligación de utilizar el NIF en las relaciones de naturaleza o con trascendencia fiscal (letra c), la obligación de entregar facturas o documentos sustitutivos (letra e), la obligación de entregar un certificado de retenciones o ingresos a cuenta (letra h). En realidad no se trataría de obligaciones formales sino de deberes en sentido estricto. En el momento en que se concreten (por vía legal o reglamentaria) dichos deberes y los sujetos a los que se dirigen, se convertirán en obligaciones formales.

³²¹ *El legislador, a la hora de configurar estas obligaciones, tenía en mente el carácter material de las mismas, vinculado siempre a una prestación pecuniaria, como demuestra la redacción del artículo 17.3 NLGT, pero tal equivalencia no es cierta, pues en muchas de estas obligaciones entre*

Así pues, además de la prestación principal, existe una variedad de prestaciones formales que ha de cumplir, el acreedor³²² de la relación entre particulares.

Admitido pues que en las relaciones entre particulares resultantes del tributo, se dan tanto obligaciones materiales como obligaciones formales veremos que nos encontramos, respecto a estas últimas, según el grado de concreción, ante un deber en sentido estricto o ante una obligación formal³²³ y que dicho deber (en sentido amplio) es también un deber de colaboración con la Administración tributaria. Sin embargo, para llegar a dicha conclusión habrá que estudiar más detenidamente la cuestión.

6.2. Naturaleza jurídica

6.2.1. Situaciones jurídicas subjetivas

La prestación consistente en el suministro de información de un particular en favor

particulares operan otras de carácter formal, por ejemplo, en las retenciones aparecen elementos documentales como son los propios certificados de retención (CARBAJO VASCO, D., Las obligaciones entre particulares resultantes del tributo, Notitya [en línea], Febrero 2005, [consulta 18 de septiembre de 2014], epígrafe 2, párrafo 2º. Disponible en Internet: http://www.pyaconsultores.com/privado/ver_notitya.php?ver=207&idioma=).

³²² Entendemos por acreedores de la relación entre particulares aquellos que deben de recibir la prestación, es decir, los que reciben la factura o el certificado de retenciones. Por el contrario, son deudores de la relación entre particulares quienes deban de emitir la factura o el certificado de retenciones o bien comunicar datos al retenedor o emisor de la factura. Así, por ejemplo, en la emisión de una factura, un mismo sujeto ocupará una posición activa (acreedor) o pasiva (deudor) según que nos refiramos a su condición de receptor de la factura o de obligado a suministrar los datos para la confección de dicha factura.

³²³ *...el artículo 35 LGT, al incluir la comunicación entre los deberes tributarios del sujeto pasivo, parece referirse a las comunicaciones tributarias que se presentan ante el órgano competente de la Administración. Sin embargo, el análisis de los distintos supuestos de comunicación regulados por la normativa tributaria actual nos ha permitido observar cómo, en determinados casos, la comunicación se dirige, no tanto a la Administración tributaria, como a una persona física o entidad privada a los efectos previstos por la norma que impone el deber de comunicar, de manera que el hecho de que la comunicación se presente frente a la Administración no constituye un requisito esencial de esta figura tributaria (MARTINEZ MUÑOZ, Y., Las comunicaciones tributarias, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 2002, pág. 189).*

de otro, por su propia naturaleza, no tiene, a diferencia de la prestación que le sirve de base³²⁴, naturaleza patrimonial, puesto que en ningún caso tendrá un contenido de carácter económico. Entregar una factura o un certificado de retenciones, suministrar los datos personales para la confección de la factura o del certificado, solo indirectamente puede decirse que se encuentra vinculado a un contenido patrimonial. En su momento concluimos que no nos había de servir, el criterio de la patrimonialidad, para distinguir entre deberes y obligaciones puesto que dentro de las obligaciones encontrábamos obligaciones materiales y obligaciones formales, no teniendo estas últimas carácter patrimonial. Sin embargo, la ausencia de patrimonialidad nos permite ya de entrada excluir que nos encontremos ante una obligación material

Otro de los criterios utilizados para determinar la naturaleza de la prestación es aquel según el cual, cuando frente a la situación pasiva nos encontramos con un derecho subjetivo, dicha situación constituye una obligación (material o formal) y, en caso contrario, nos encontramos ante un deber (en sentido estricto). En el caso de prestaciones entre particulares, podemos efectivamente hablar de derecho subjetivo puesto que, para que el mismo se dé, el sujeto activo de la prestación entre particulares debe de encontrarse ante una situación especialmente protegida, entendida esta como posibilidad de reclamar ante los órganos del Estado para que estos intervengan en defensa de aquel interés, lo cual supone el otorgamiento de una "acción" para la defensa de aquel interés³²⁵. Ante el incumplimiento, el acreedor,

³²⁴ ... *el legislador adopta...en todos los tributos en que establece prestaciones tributarias entre particulares, una relación preexistente entre ambos sujetos como vehículo para garantizar el efectivo cumplimiento de la conducta impuesta al deudor de la obligación generada en primer plano; relación que en la mayoría de los casos pertenecerá a la rama privada de nuestro ordenamiento jurídico* (VICENTE-ARCHE COLOMA, P., *Las prestaciones tributarias exigibles entre particulares*, Marcial Pons, Madrid, 2001, pág. 77). No ocurre así, por ejemplo, cuando la relación se establece en base a la normativa de contratación del sector público o cuando la Administración retribuye a sus funcionarios.

³²⁵ La posibilidad de "accionar" sin embargo no sería determinante puesto que la misma también existiría de disponer el sujeto activo de un interés legítimo. Estaríamos frente a un interés legítimo si

además de denunciar dicho incumplimiento a la Administración tributaria para que inicie un procedimiento sancionador, puede acudir, de persistir el deudor en su actitud, tanto al tribunal Económico-Administrativo (art. 227.4 LGT) como a la jurisdicción, para que se materialice, por ejemplo, su derecho a que le sea entregada la factura³²⁶. Por lo tanto podemos concluir que el acreedor dispone de un derecho subjetivo a la prestación (por ejemplo a que se le expida la factura) y que el deudor se encuentra sujeto a una obligación, obligación que, en virtud del art. 29.2 LGT podemos calificar de formal³²⁷.

La reacción del ordenamiento ante el incumplimiento de la prestación constituye otro de los criterios, propuesto por una parte de la doctrina, para determinar si nos encontramos ante un deber o una obligación. El artículo 17.1 LGP³²⁸ establece que las cantidades adeudadas a la Hacienda Pública estatal devengaran interés de demora desde el día siguiente a su vencimiento. Asimismo, el artículo 14.1 de la Ley de

la finalidad de la factura o certificado de retenciones fuera "únicamente" la de garantizar la organización del tributo, es decir, si la norma protegiera un interés objetivo. Sin embargo, la factura tiene "también" interés para el sujeto activo, en la medida que le permite acreditar la realidad de la operación realizada, es decir, el deber de facturar protege también un interés subjetivo, motivo por el cual se puede hablar de derecho subjetivo.

³²⁶ Pensemos que la factura no solo cumple con una finalidad de carácter tributario. La misma da razón de que ha tenido lugar una transacción económica, con importantes efectos, por ejemplo, en un eventual litigio, por lo que respecta a la prueba.

³²⁷ Téngase en cuenta, sin embargo, que el art. 29.2.e) LGT establece tan solo el deber genérico de expedir, entregar y conservar facturas, de manera que la Administración tributaria dispone, en virtud de dicho artículo de una potestad de exigir el cumplimiento de un deber en sentido estricto. Cuando dicho deber se concreta, mediante la determinación de los sujetos obligados, por ejemplo a través del artículo correspondiente del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, es cuando podremos hablar de obligación formal. Así el artículo 1 del RD 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, determina que son los empresarios y profesionales (entre otros) los sujetos a la obligación de expedir, entregar y conservar facturas.

³²⁸ Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (BOE 284/2003, de 27 de noviembre).

Finanzas de Catalunya³²⁹ establece que las cantidades debidas a la Hacienda de la Generalitat producirán intereses de demora desde el día siguiente a su vencimiento. Cuando la prestación es de contenido económico, encontrándonos por lo tanto ante una obligación pecuniaria, la reacción es de carácter indemnizatorio. En cambio, cuando el incumplimiento recae sobre una prestación sin contenido patrimonial, el ordenamiento responde, en el ámbito tributario y en virtud del Título IV LGT, con una sanción. Este criterio por lo tanto solo nos servirá para determinar que no nos encontramos ante una obligación material, lo cual constituye una obviedad, ratificando lo que en su lugar habíamos dicho en cuanto a que, este criterio, no nos resulta de utilidad.

Hay que observar, por otro lado, en relación con la factura, que la existencia de un plazo para entregarla no implica que hasta que el mismo se cumpla nos hallemos ante un deber puesto que dicho plazo tan solo afecta a la eficacia de la obligación pero no tiene naturaleza constitutiva del derecho subjetivo con el que se corresponde.

6.2.2. Deber público de carácter subjetivo

Habíamos visto que los deberes públicos subjetivos son, entre otros, aquellos que los particulares tienen hacia el Estado y también hacia cualquier sujeto relacionado con alguna función del Estado. Nos encontramos pues ante dos casos distintos en los que los deberes pueden ser calificados de públicos. Por un lado los que los particulares tienen para con el Estado y, por otro, los deberes que los particulares tienen para con otros sujetos, distintos del Estado pero que están relacionados con alguna función del Estado.

El deber tributario correspondiente al sujeto pasivo de una prestación entre

³²⁹ Decreto Legislativo 3/2002, de 24 de diciembre, por el cual se aprueba el Texto refundido de la Ley de finanzas públicas de Catalunya (DOGC 3791A/2002, de 31 de diciembre).

particulares (por ejemplo el deber de emitir factura), si bien inicialmente podemos decir que se trata de un deber, en sentido amplio, del deudor (emisor de la factura) hacia el acreedor (receptor de la factura), no podemos olvidar que dicho deudor cumple una función instrumental para el Estado y que, el beneficiario último de dicha prestación será el Estado. Hasta tal punto podemos decir que el destinatario último del deber de un particular hacia otro es el Estado, que si el sujeto pasivo incumple, será el Estado quien aplicará una sanción y la exigirá. En definitiva, la interposición de un tercero (el sujeto pasivo en nuestro caso) constituye un mecanismo de aplicación de los tributos tendente a facilitar la gestión tributaria de manera que los vínculos entre los particulares no dejan de ser meros instrumentos cuyo beneficiario final es el Estado, en la medida en que dicho instrumento sirve a la organización del tributo y garantiza la efectividad del principio contributivo. Podemos pues, perfectamente, en estos casos, hablar de deberes para con el Estado o, más concretamente, para con la Administración tributaria, aunque el destinatario sea el sujeto activo de la relación entre particulares³³⁰. Desde este punto de vista, podemos afirmar que nos hayamos, en el caso de las prestaciones entre particulares, ante un deber público de carácter subjetivo.

También, desde el otro punto de vista mencionado, aquel que determina que estamos ante un deber público cuando el mismo se tiene con otro sujeto, distinto del Estado pero relacionado con alguna función del mismo, llegamos a idéntica conclusión. Efectivamente, cuando el sujeto pasivo cumple el deber que le impone la ley tributaria (seguimos con el ejemplo anterior, la emisión de una factura), está cumpliendo con una función pública. De igual manera el sujeto activo también debe de cumplir con determinadas funciones que le impone el Estado (conservar la factura a disposición de la Administración y por lo tanto colaborar en el mecanismo

³³⁰ Ello no se contradice con el hecho de que al mismo tiempo se produzca un beneficio jurídico-privado para el particular a efectos de acreditación de la operación realizada.

de aplicación de los tributos)³³¹.

Además de las consideraciones aquí realizadas para determinar la naturaleza pública de los deberes entre particulares resultantes del tributo se han señalado³³² otros dos criterios que nos permiten determinar su carácter público.

El primer criterio es el del interés jurídico protegido. Efectivamente, las distintas prestaciones formales que se dan entre particulares tienden a la satisfacción de un interés público; por un lado la obtención efectiva de recursos por parte de la Hacienda Pública, puesto que aquellas prestaciones formales, en la medida en que se insertan en el mecanismo de aplicación de los tributos, contribuyen a la efectividad de la obtención de los recursos; por otro lado contribuyen, aquellas prestaciones, a la materialización del principio contributivo en los casos de repercusión, puesto que, con dichas prestaciones formales, se documenta el traslado de la carga impositiva a quien efectivamente debe de soportar el tributo y, finalmente, contribuyen al aseguramiento del crédito tributario, en la medida en que se documenta la retención o el ingreso a cuenta.

El segundo criterio es el del régimen jurídico aplicable. La naturaleza pública de los deberes entre particulares puede determinarse a partir de cuál resulte ser el régimen jurídico aplicable. En este sentido, las normas que regulan las prestaciones formales entre particulares son normas de carácter tributario y, por lo tanto, de Derecho

³³¹ En la misma línea, de defensa de funciones públicas por parte de quienes intervienen en las prestaciones entre particulares, aunque refiriéndose a prestaciones materiales y no formales como nosotros, se ha afirmado que *podría sostenerse que dicho particular, cuando exige al deudor el reembolso de las cantidades debidas a la Hacienda Pública acreedora, está realizando funciones públicas, salvaguardando, de esta manera, el interés general de la colectividad, constituido por el efectivo cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante la manifestación de capacidad económica* (VICENTE-ARCHE COLOMA, P., *Las prestaciones tributarias exigibles entre particulares*, Marcial Pons, Madrid, 2001, pág. 237, nota 33).

³³² Cfr. BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M.T., *Derecho Financiero*, Editorial Librería COMPAS, Alicante, 1989, pág. 34).

público³³³.

6.2.3. Deber público de prestación

Al estudiar la naturaleza jurídica de la información dirigida hacia la Administración tributaria, hemos dicho que la prestación tendrá carácter de deber público, y por lo tanto podremos hablar de deber público de prestación, cuando la misma se deba a un ente público. En el caso de prestaciones entre particulares, la prestación la realiza el deudor del vínculo entre particulares a favor del acreedor. Sin embargo, dicho vínculo tiene carácter instrumental puesto que unas veces el deudor³³⁴ y otras el acreedor³³⁵ es colocado entre el sujeto destinado a contribuir (patrimonialmente) y la Administración, con la finalidad de facilitar la aplicación de los tributos. El beneficiario último del deber del deudor es la Administración, aunque, de forma inmediata, se interponga a un tercero.

Si nos fijamos en las características de la prestación entre particulares veremos que también aquí nos encontramos ante un deber público de prestación. En primer lugar el sujeto pasivo queda vinculado coactivamente al cumplimiento de la prestación, ya que, de incumplirla, se le aplicará el régimen sancionador tributario. En segundo

³³³ Aunque se ha señalado que la regulación de las prestaciones entre particulares es muy escasa y que el acreedor deberá acudir en la mayoría de los casos a la jurisdicción civil ordinaria para hacer efectivo su derecho de crédito (Cfr. VICENTE-ARCHE COLOMA, P., *Las prestaciones tributarias exigibles entre particulares*, Marcial Pons, Madrid, 2001, pág. 239) hay que tener en cuenta que dichas manifestaciones vienen referidas a la prestación material y que nosotros nos referimos a las prestaciones formales que además de venir impuestas por la norma tributaria, dan lugar, de incumplirse, a la aplicación del régimen sancionador tributario.

³³⁴ Interposición del deudor. Tal es el caso de la repercusión tributaria, de la sustitución o de la retención en donde el emisor de la factura o certificado de retenciones, deudor según el criterio que hemos adoptado, se interpone entre quien efectivamente debe de contribuir: el repercutido, el contribuyente sustituido o el contribuyente al que se le ha practicado la retención y la Administración.

³³⁵ Interposición del acreedor. Cuando es el contribuyente el que debe de proporcionar datos emisor de la factura o del certificado de retenciones, ocupando entonces el receptor de los datos, es decir el acreedor, la posición intermedia.

lugar, en cuanto al contenido, la prestación supone proporcionar al sujeto activo una cosa o un servicio, un bien o una actividad. Para terminar, la finalidad de la prestación se dirige a la satisfacción de un interés público, facilitar el control, por parte de la Administración tributaria del cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Dicha prestación, puede consistir en un hacer (proporcionar el NIF), un no hacer (no suministrar datos falsos al retenedor), un soportar (permitir la incorporación de los datos suministrados a un fichero fiscal) o un dar (entregar la factura o el certificado de retenciones).

Recapitulando, podemos concluir que en las prestaciones entre particulares resultantes del tributo, nos hallamos ante deberes tributarios (en sentido amplio), que constituyen deberes públicos de prestación en la medida en que los sujetos a ellos están coactivamente impelidos a proporcionar al Estado, mediatamente en nuestro caso, aquellas actividades personales necesarias para la satisfacción de necesidades colectivas.

6.2.4. Prestación personal de carácter público

Una interpretación actualizada del concepto de prestación personal de carácter público contemplada en el artículo 31.3 CE lleva a incluir dentro de dicho concepto a muchas prestaciones formales existentes en nuestro ordenamiento³³⁶. Así, las prestaciones cubiertas por la reserva de ley abarcan a todas aquellas prestaciones,

³³⁶ Así, el principio de legalidad del artículo 31.3 CE *alcanza a toda clase de prestaciones de carácter público, esto es, a favor de las Administraciones Públicas y a cargo de los particulares... la propia obligación de aportar declaraciones-liquidaciones tributarias está amparada por el artículo 31.3 CE como prestación personal a favor de la administración de la Hacienda Pública* (ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C., *Comentarios a la Constitución Española de 1978*, III, Edersa, Madrid, 1996, págs. 445-446).

patrimoniales o personales, de carácter público, que se imponen coactivamente³³⁷ y cuyo fundamento es de carácter contributivo³³⁸.

En el caso de las prestaciones entre particulares, podemos afirmar que se cumple el requisito de la coactividad en la medida en que la prestación viene impuesta unilateralmente por el poder público, sin que intervenga la voluntad de los particulares. Efectivamente, los deberes formales entre particulares, vienen establecidos por la Ley tributaria de manera que la única opción para no quedar vinculado a dichos deberes formales sería no contratar, con lo cual, no estaríamos ante una verdadera opción, motivo por el cual, hay que calificar como coactiva la prestación impuesta por el legislador.

Por lo que respecta al fundamento contributivo, si bien es cierto que en las prestaciones formales entre particulares nos encontramos ante deberes sin contenido patrimonial, hay que tener en cuenta que dichos deberes se orientan hacia la realización efectiva de la obligación de contribuir y, por lo tanto resulta inequívoca la finalidad de interés público³³⁹ que debe de acompañar a la nota de coactividad para

³³⁷ La prestación se impone de manera coactiva cuando el supuesto de hecho no se realiza de manera libre y espontánea. En este sentido hay que tener en cuenta que la libertad de contratar o no, la posibilidad de abstenerse de utilizar un bien o servicio, no es una libertad real y efectiva (Cfr. STC 185/1995, de 14 de diciembre, FJ 3º, letras a y b [RTC 1995\185]). ... *desde la perspectiva del Derecho: la prestación es el objeto de una obligación y las obligaciones son todas, en la medida en que están reconocidas y protegidas por el ordenamiento, coactivas. Tanto las de un deudor particular como la del contribuyente frente al Estado. Es el Ordenamiento jurídico que los disciplina el que está dotado de "coactividad", de fuerza coactiva* (FERREIRO LAPATZA, J.J., "Esquemas dogmáticos fundamentales del Derecho Tributario", Civitas, Revista Española de Derecho Financiero, núm. 104, 1998, pág. 673).

³³⁸ Cfr. RODRIGUEZ BEREIJO, A., "Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española", Revista Española de Derecho Financiero, núm. 100, 1998, pág. 599).

³³⁹ El requisito de que la prestación tenga una finalidad de interés público fue especificado en la STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 15, párrafo 2º (RTC 1997\182): ... *estamos ante una "prestación patrimonial de carácter público" cuando existe una "imposición coactiva de la prestación patrimonial o, lo que es lo mismo, el establecimiento unilateral de la obligación de pago por parte del poder*

concluir que nos hallamos ante prestaciones del artículo 31.3 CE.

7. Información dirigida a los ciudadanos

Dentro del estudio de la naturaleza jurídica de la información suministrada a los ciudadanos consideraremos un doble punto de vista. En primer lugar consideraremos el punto de vista de la Administración, es decir, consideraremos la información como un deber de esta. Para ello nos referiremos a las situaciones jurídicas subjetivas en que la misma se encuentra y, concretamente, al carácter de deber subjetivo de prestación de carácter público al que la misma se encuentra sujeta en relación con la información a los ciudadanos. A continuación adoptaremos en punto de vista del ciudadano considerando la información como un derecho. En particular dedicaremos un apartado al estudio de la naturaleza jurídica de los distintos instrumentos de información previstos por la normativa general tributaria.

7.1. La información como deber

Fuera de los casos en los cuales la ley impone a la Administración, expresamente, el deber de informar, una parte de la doctrina considera que dicha información se da al margen del ordenamiento jurídico, quedando, este tipo de información, relegado al mundo de la irrelevancia jurídica³⁴⁰.

En estos casos, la vinculación de la Administración Pública constituiría un “*nobile*

público... Siempre que, al mismo tiempo...la prestación, con independencia de la condición pública o privada de quien la percibe, tenga una inequívoca finalidad de interés público.

³⁴⁰ Análoga tendencia se ha producido en el ámbito del Derecho privado respecto a las relaciones de cortesía (Cfr. CHECCHINI, A., *Rapporti non vincolanti e regole di correttezza*, Cedam, Padova, 1977, pág. 1 y ss, citado por MELONCELLI, A., *L'informazione Amministrativa*, Maggioli Editore, Dogana [Repubblica de San Marino], 1993, pág. 137, nota 12).

officium”, una manifestación de cortesía que opera básicamente a nivel político³⁴¹. Sin embargo, la doctrina, que no ha renunciado a la búsqueda de un fundamento jurídico del deber de información administrativa, ha realizado un análisis del fenómeno basándose principalmente en el método casuístico y ha reconocido que la calificación del deber de información administrativa como mero “*nobile officium*” no resulta el más apropiado a la realidad administrativa³⁴².

La juricidad del deber de la Administración de suministrar información puede argumentarse tanto desde el principio general de publicidad (una de cuyas manifestaciones es la información administrativa) como desde la forma de realización de un principio que debe de inspirar la acción de todos los poderes públicos, siendo entonces una manifestación de una situación subjetiva pasiva no social, sino jurídica.

En particular se ha considerado que la información administrativa intraprocedimental constituye no solo una manifestación de la imparcialidad de la Administración³⁴³ sino de la transparencia informativa³⁴⁴, dado que la distinta situación de la

³⁴¹ Cfr. HEYMANN, O., *Die Beratungs - und Aufklärungspflicht der Verwaltungsbehörden* (El asesor y el deber administrativo de informar), en BayVBl, 1961, pág. 73, citado por MELONCELLI, A., *L'informazione Amministrativa*, Maggioli Editore, Dogana (Repubblica de San Marino), 1993, pág. 31, nota 25)

³⁴² Cfr. BEINHARDT, G., *Die Verpflichtung der Behörde zur Erteilung von Auskünften* (La obligación de las autoridades de informar), en DÖV, 1965, pág. 487, citado por MELONCELLI, A., *L'informazione Amministrativa*, Maggioli Editore, Dogana (Repubblica de San Marino), 1993, pág. 31, nota 25)

³⁴³ Cfr. MELONCELLI, A., *L'informazione Amministrativa*, Maggioli Editore, Dogana (Repubblica de San Marino), 1993, pág. 219.

³⁴⁴ El enfoque informativo en sentido amplio, sobre el cual se funda el concepto de transparencia administrativa y la idea de comunicación como instrumento ordinario para el ejercicio del poder público, se considera un parámetro válido para medir el grado de legitimación política de las decisiones del Estado (Cfr. ROMANO TASSONE, A., *Studio sull'irregolarità degli atti amministrativi*, Torino, 1993, pág. 84, citado por GARDINI, G., *La comunicazione degli atti*

Administración tributaria y del destinatario de dicha información debe de ser compensada, precisamente, a través de la información administrativa³⁴⁵.

Desde el punto de vista de la Administración nos encontraremos pues, en principio, ante un deber jurídico³⁴⁶ y desde el punto de vista de los destinatarios ante un derecho o una garantía. Como nos interesa centrarnos en el punto de vista de quien suministra la información, que es el punto de vista adoptado en los anteriores flujos, contemplaremos la información como un deber jurídico³⁴⁷.

La propia LGT establece en su artículo 85.1, titulado, precisamente, “Deber de información y asistencia a los obligados tributarios”, que *La Administración deberá prestar a los obligados tributarios la necesaria información y asistencia acerca de*

amministrativi. Uno studio alla luce della Legge 7 agosto 1990, N.241, Giuffrè, Milano, 1996, pág. 10, nota 15).

³⁴⁵ *...bien lejos de agotarse en simples normas de moralidad administrativa o en una cuestión de relaciones públicas, este deber de informar responde a una precisa obligación jurídica* (ALLEGRETTI, U., *L'imparzialità amministrativa*, Cedam, Padova, 1965, pág. 288 ss, citado por MELONCELLI, A., *L'informazione Amministrativa*, Maggioli Editore, Dogana [Repubblica de San Marino], 1993, pág. 192, nota 10. La traducción es nuestra). Dentro de la transparencia se distinguen dos manifestaciones: acceso a la información pública relativa a los procedimientos en los que se tiene la condición de interesado y cuando no se tiene dicha condición (Cfr. PARADA VÁZQUEZ, R., *Derecho Administrativo I*, Marcial Pons, 1999, pág. 229).

³⁴⁶ *...existirán supuestos en los cuales la Administración suministra información de manera voluntaria, es decir, sin que pese sobre ella el deber jurídico de hacerlo...son posibles supuestos en los que la Administración estará vinculada jurídicamente a informar pero no existirá un paralelo derecho de los ciudadanos a solicitar tal información... en algunos casos la vinculación se concreta en una obligación jurídica: la Administración tiene la obligación de informar y, consiguientemente, los ciudadanos tienen el correspondiente derecho subjetivo a obtener tal información.* (GALÁN GALÁN, A., “La Comunicación Pública”, en TORNOS MAS, J. y GALÁN GALÁN, A. [Coords.], *Comunicación Pública*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 138).

³⁴⁷ *No se puede afirmar con rotundidad que se trata de un derecho, aunque sea un trasunto del artículo 35.g LRJPAC. Más bien estamos ante un deber de prestación que se desarrollará antes, durante o al margen de un procedimiento tributario en que el sujeto activo del mismo es el contribuyente y el sujeto pasivo que debe cumplir la prestación es la Administración tributaria* (RAMALLO MASSANET, J., “Comentarios a los artículos 5 a 9”, *Estatuto del Contribuyente, Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Madrid, 1998, pág. 43).

sus derechos y obligaciones.

La información que la Administración tributaria suministra a los obligados tributarios, contribuye también, al igual que la información suministrada por los obligados tributarios, de forma decisiva, a que la misma desarrolle adecuadamente sus funciones³⁴⁸, tal como sucede en los casos de colaboración, puesto que la mejora en el grado y calidad de cumplimiento de los deberes tributarios por parte de los obligados tributarios es directamente proporcional a la información, tanto en cantidad como en calidad y variedad, que la Administración tributaria les suministra.

7.1.1. Situaciones jurídicas subjetivas

El artículo 85 LGT establece el deber de la Administración de informar a los obligados tributarios. Dicha actividad informativa se establece a través de distintos instrumentos. Dejando aparte aquellos instrumentos que consisten en garantías de los ciudadanos, es decir, instrumentos que no otorgan derecho alguno a los destinatarios de la información, de manera que estos ostentan un simple o mero interés no protegido por el ordenamiento jurídico, nos encontramos con otro grupo de deberes de información de la Administración que en cualquier momento pueden ser exigidos por los ciudadanos. Dentro de este grupo encontramos: contestaciones a solicitudes de información sobre criterios administrativos, suministro de consultas o resoluciones, contestaciones a consultas escritas, actuaciones previas de valoración o la emisión de certificados tributarios. En todos estos casos, la Administración está sujeta por el ordenamiento a la potestad del ciudadano de exigir dicha información, dentro de los límites establecidos por la normativa. Cuando el ciudadano concrete dicha potestad mediante una solicitud de información, la Administración quedará

³⁴⁸ Aunque estamos hablando del principio de eficacia hay que tener en cuenta que dichas actividades de información no se dirigen exclusivamente a facilitar el ejercicio de sus funciones a la Administración sino que, al mismo tiempo, también buscan contribuir a la seguridad jurídica de aquellos a los que la información se dirige.

obligada al cumplimiento de la prestación debida y el ciudadano dispondrá de un derecho subjetivo a aquel cumplimiento.

No podemos propiamente, hablar de obligación formal de la Administración puesto que este concepto está reservado a las que eventualmente puedan tener los obligados tributarios. Sin embargo, sin duda, la Administración está sujeta a una obligación no pecuniaria de hacer que consiste en informar a los ciudadanos sobre las cuestiones que, explícitamente previstas en la LGT o en cualquier otra norma tributaria, le requiera el ciudadano.

En este sentido, el artículo 30.2 LGT establece que *la Administración tributaria está sujeta, ... a los deberes establecidos en esta Ley en relación con el desarrollo de los procedimientos tributarios y en el resto del ordenamiento jurídico*³⁴⁹.

7.1.2. Deber público de carácter subjetivo

Además de los deberes que los particulares tienen, bien hacia el Estado, bien hacia cualquier otro sujeto relacionado con alguna función del Estado, también constituyen deberes públicos aquellos que tiene el Estado, o cualquiera de sus entes auxiliares, y que suponen el ejercicio de actividades que forman parte de su capacidad pública³⁵⁰. Uno de dichos deberes es el deber de informar a los ciudadanos.

³⁴⁹ Cabe observar que la terminología utilizada en este artículo resulta confusa. Titulándose el artículo “obligaciones y deberes de la Administración”, se refiere en el primer apartado a las obligaciones de contenido económico, sin embargo, en el segundo apartado habla de deberes, como contraposición a obligaciones, dando a entender que cuando el contenido no es económico no procede hablar de obligaciones, lo cual significaría que los obligados tributarios no tendrían, frente a la Administración, derechos subjetivos durante el desarrollo de los procedimientos tributarios. Habrá que entender pues que cuando el artículo 30.2 LGT habla de deberes, se refiere a deberes en sentido amplio, concepto que comprende tanto los deberes en sentido estricto como las obligaciones, que en este último caso se referiría a las de carácter no pecuniario, por haberse referido a las pecuniarias en el primer apartado del artículo.

³⁵⁰ Cfr. ZANOBINI, G., *Curso de Derecho Administrativo, Tomo I, Parte General*, Ediciones Arayú, Buenos Aires, 1954, pág. 258.

Si el deber de información se ha establecido para la defensa de intereses colectivos, a lo sumo, el ciudadano tendrá un interés legítimo. Si el deber se ha establecido en defensa de intereses individuales del ciudadano, el mismo tendrá un derecho subjetivo a la información.

Entre los distintos instrumentos de información al ciudadano, encontramos, entre los que son de carácter positivo, unos que consisten en dar y otros que consisten en hacer o soportar. Entre los primeros cabe destacar la remisión de comunicaciones, el suministro del texto íntegro de las consultas o resoluciones y la emisión de certificados tributarios. Entre los segundos, la publicación de textos actualizados, la información sobre los criterios existentes, la contestación de consultas o las derivadas de actuaciones previas de valoración. Entre los de soportar podemos citar la formulación de consultas o solicitudes de valoración. Naturalmente, distintos instrumentos pueden ser considerados como deberes de dar, hacer o soportar según la forma como se formulen, sin embargo, ello no impide calificarlos en función del aspecto que resulte más relevante.

7.1.3. Deber público de prestación

El deber de informar del Estado constituye un deber positivo en virtud del cual éste realiza actos y prestaciones para coadyuvar al cumplimiento de los fines que le son propios. Se trata de un deber de prestación, consistente en la realización de una conducta tendente a informar a quien ocupa la posición acreedora en el vínculo.

Por lo que respecta al fundamento de la prestación el mismo puede basarse tanto en la necesidad de la prestación, como por ejemplo, la información sobre el estado de tramitación de un procedimiento a los interesados en el mismo, como a su adecuación a los fines del Estado, como por ejemplo la publicación de los textos actualizados de la normas, con el fin de que las mismas sean suficientemente conocidas para su mejor cumplimiento. La información también puede

fundamentarse en criterios de idoneidad como ocurre con las comunicaciones, que constituyen el medio idóneo para informar a grupos de contribuyentes sobre la tributación de los sectores en el que desarrollan su actividad, o en criterios de oportunidad como ocurre con la contestación de solicitudes de información tributaria, más ágil que la contestación de consultas tributarias, cuando lo planteado no reviste especiales dificultades hermenéuticas. Finalmente, la prestación puede tener un fundamento legal o reglamentario, no siendo preciso aquí el ajuste al principio de legalidad (en el sentido de vinculación positiva al ordenamiento jurídico) puesto que no se establecen deberes para los ciudadanos. En este sentido algunos instrumentos de información se establecen en la LGT (consultas o actuaciones previas de valoración) y otros en el RAT (certificados tributarios o solicitudes de información tributaria), aunque la misma Administración tributaria puede establecer en cualquier momento cualquier mecanismo de información con la finalidad de mejorar su eficacia así como de aumentar la seguridad jurídica de los ciudadanos.

Determinados deberes de información de la Administración tributaria constituyen verdaderos derechos subjetivos para los ciudadanos, como los derivados del deber de contestar a las consultas tributarias o los derivados de las actuaciones previas de valoración. Antes de formularse la correspondiente petición, la Administración tiene un deber en sentido estricto y el ciudadano la potestad de formular la correspondiente solicitud. Producida la misma, la Administración tiene la obligación de contestar³⁵¹. En otros casos, nos encontramos ante deberes en sentido estricto no susceptibles de llegar a concretarse en obligaciones, tal es el caso de la publicación de los textos actualizados o la relación de disposiciones tributarias aprobadas durante el año, en donde no puede afirmarse, ni siquiera, que los ciudadanos tengan un interés legítimo susceptible de tutela judicial.

³⁵¹ Así, el artículo 43.1 de la LRJAPAC establece que *la Administración está obligada a dictar resolución expresa en todos los procedimientos y a notificarla cualquiera que sea su forma de iniciación.*

7.2. La información como derecho

Si bien la Administración tiene el deber de informar a los ciudadanos, dicho deber se corresponde con un derecho de los mismos a recibirla. Sin embargo, dicho derecho hay que conceptuarlo en un sentido amplio, como un *genus* comprensivo de dos *species*, el derecho en sentido estricto y la garantía. Se hace preciso pues distinguir ambos conceptos.

7.2.1. Normas de acción y de relación

Dentro de las distintas clasificaciones que se pueden hacer de las normas jurídicas se ha distinguido primero en el ámbito civil ³⁵² y después en el ámbito administrativo ³⁵³, entre normas de acción ³⁵⁴ y normas de relación ³⁵⁵ distinción posteriormente aplicada en el ámbito tributario ³⁵⁶. En las primeras se impone, en todo caso, un determinado comportamiento a uno de los sujetos de la relación jurídica regulada y, en las segundas, el comportamiento de uno de los sujetos solo se impone si lo exige el otro sujeto de la relación.

7.2.2. Distinción entre derecho y garantía

³⁵² Cfr. CARNELUTTI, F., *Lezioni di Diritto procesuale civile, tomo I*, Cedam, Padova, 1920, pág. 148.

³⁵³ Cfr. GUICCIARDI, E., *La giustizia amministrativa*, Casa Editrice Dott. Antonio Milani (CEDAM), Padova, 1943, págs. 8 a 15.

³⁵⁴ Se trata de normas dictadas *fundamentalmente para garantizar una utilidad pública...se refieren a la acción, al contenido y al procedimiento que ha de presidir la acción administrativa; imponen por lo tanto una conducta obligatoria a la Administración, pero tal obligación no se corresponde con el derecho subjetivo de que sean titulares determinados particulares* (GARRIDO FALLA, F., *Tratado de Derecho Administrativo*, Volumen I, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1985, pág. 537).

³⁵⁵ Dictadas para garantizar, frente a la actividad administrativa, situaciones jurídicas individuales.

³⁵⁶ Cfr. ALLORIO, E., *Diritto processuale tributario*, Unione Tipografico-Editrice Torinese, Torino, 1962, págs. 104-106.

Cuando uno de los sujetos debe, en todo caso, adoptar un comportamiento en beneficio del otro sujeto, hablamos de una garantía en favor de éste (el deber se impone mediante una norma de acción). Cuando dicho sujeto solo debe de adoptar determinado comportamiento en aquellos casos en que el otro se lo exige, hablamos de un derecho (en sentido estricto) en favor de éste otro³⁵⁷ (el deber se impone, en este caso, mediante una norma de relación).

Así, el derecho a ser informado, previsto en el artículo 34.1.a) LGT es un derecho que se instrumenta, entre otros, mediante los mecanismos previstos en el artículo 85 LGT. En la medida que el instrumento de información se articule mediante un deber por parte de la Administración Tributaria, sin necesidad de una previa exigencia del derecho por parte del obligado tributario, nos hallaremos en presencia de una garantía. Constituirá pues una garantía, por ejemplo, la difusión de textos actualizados de las normas estatales con rango de ley y Real Decreto, en cambio, será un derecho recibir contestación a las consultas escritas formuladas.

7.2.3. Importancia de la distinción

La distinción entre derechos y garantías, no es baladí, pues la conceptualización en una u otra categoría debería de suponer una mayor o menor protección para la esfera jurídica del obligado tributario.

En la medida que dicho obligado alcance la protección directamente, sin necesidad de accionar el derecho, en la medida que la Administración tributaria deba de actuar sin necesidad de ser requerida, el obligado tributario estaría, en principio, en mejor posición que cuando tuviera que exigir la realización de su Derecho.

La garantía actúa positivamente sobre el obligado tributario, incluso cuando este desconoce la existencia de su derecho. El derecho (en sentido estricto) por el

³⁵⁷ Cfr. RAMALLO MASSANET, J., “Comentarios a los artículos 5 a 9”, *Estatuto del Contribuyente, Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Madrid, 1998, pág. 48.

contrario, no puede ser actuado, cuando es desconocido o el coste de su realización no compensa el beneficio.

7.2.4. Derecho de los ciudadanos y deber de la Administración

La doctrina se ha preguntado si existe una total correspondencia entre los supuestos en que la Administración tiene el deber de suministrar información y aquellos otros en que los obligados tributarios tienen derecho a reclamarla³⁵⁸.

Existen casos en donde la Administración informa por existir un deber previo, pero dicho deber no se corresponde con un paralelo derecho subjetivo de los destinatarios de la información: es el caso de las garantías. Solo cuando se informa por existir un previo derecho de los ciudadanos se da una total correspondencia entre el deber de la Administración y el derecho a recibir información del ciudadano. En el primero de los casos, el de las garantías, existe un deber jurídico y, en el segundo, el de los Derechos existe una obligación, que da lugar al correspondiente derecho subjetivo.

7.2.5. Exigibilidad del derecho de información

Toda obligación es una forma de “deber jurídico”, pero no todo deber jurídico constituye una obligación en sentido técnico³⁵⁹. Los deberes jurídicos conforman un género y solo una de sus especies conforma una obligación³⁶⁰. Al deber de la

³⁵⁸ *La correspondencia entre el vínculo de la Administración Pública al suministro de información y la pretensión del ciudadano de ser informado existe solo en el ámbito de aquellas relaciones en las cuales la situación subjetiva de la Administración Pública sea la de la obligación, así, en el ámbito de las prestaciones administrativas obligatorias y en el interior de las relaciones jurídico-administrativas cuya naturaleza comporte, por la residualidad y por la instrumentalidad de la información administrativa, la obligación de su suministro* (MELONCELLI, A., *L'informazione Amministrativa*, Maggioli Editore, Dogana (Repubblica de San Marino), 1993, pág. 220. La traducción es nuestra).

³⁵⁹ Cfr. DE COSSIO CORRAL, A., *Instituciones de Derecho Civil, I*, Alianza Editorial, Madrid, 1975, pág. 201.

³⁶⁰ Cfr. WAYAR, E.C., *Derecho Civil. Obligaciones. Tomo I*, Ediciones de Palma, Buenos Aires, 1990, pág. 30.

Administración, respecto a las garantías, lo calificamos aquí como deber jurídico en sentido estricto (el beneficiario de dicho deber se dice que tiene un interés jurídico³⁶¹), como una especie más, junto con la obligación, del deber jurídico, en sentido amplio, que constituye el género.

Así, en las garantías, no existe un derecho subjetivo del obligado tributario y, por lo tanto, su cumplimiento depende de la mera voluntad de la Administración. Queda pues desdibujada la “mejor posición” del ciudadano que predicábamos al principio cuando éste se encontraba frente a una garantía.

En los derechos, en cambio, sí existe, como hemos visto, un derecho subjetivo a exigir la prestación.

Sin embargo, se ha considerado³⁶² que este derecho subjetivo solo existe formalmente, ya que la normativa tributaria no determina, de forma clara, ninguna sanción al incumplimiento del deber de la Administración.

Concluye RAMALLO, en relación a la regulación de la información y asistencia en la LDGC, pero trasladable a la actual LGT, que *Por mucho que se pretenda otra cosa, hoy por hoy la LDGC,... no es más que un conjunto de lo que en Derecho civil constituyen las llamadas obligaciones naturales, reservadas al fuero del honor y de la conciencia o a los oficios de piedad*³⁶³

³⁶¹ *Aquel que el ordenamiento jurídico tutela sin conferir a su titular el derecho a pretender una satisfacción* (ROMANO, S, *Corso di Diritto Amministrativo*, Cedam, Padova, 1930, pág. 154).

³⁶² Cfr. DEL PASO BENGEOA, J.M. y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C., *Derechos y Garantías del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998*, Ciss, Valencia, 1998, pág. 86; RAMALLO MASSANET, J., “Comentarios a los artículos 5 a 9”, *Estatuto del Contribuyente, Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Madrid, 1998, pág. 48 y DELGADO GARCIA, A.M. y OLIVER CUELLO, R., *El deber de información y asistencia a los obligados tributarios*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2004, pág 70.

³⁶³ RAMALLO MASSANET, J., “Comentarios a los artículos 5 a 9”, *Estatuto del Contribuyente, Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Madrid, 1998, pág. 49. Naturalmente, con la actual LGT dicha afirmación debe ser matizada puesto que se han producido notables avances en

Asimismo, DEL PASO BENGOA y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, en relación con la obligación de informar y asistir dicen que, efectivamente, se establece una obligación a cargo de la Administración *sin que nos atrevamos a afirmar que la misma constituya una verdadera obligación jurídica generadora del correlativo derecho subjetivo en el contribuyente, exigible por éste de modo coercitivo, si llegase el caso*³⁶⁴.

7.3. Naturaleza de algunos instrumentos de información

7.3.1. Consultas tributarias

7.3.1.1. Naturaleza jurídica de la consulta tributaria

La consulta se ha enmarcado³⁶⁵ dentro del derecho de petición previsto en el art. 29 de la Constitución y desarrollado por la Ley orgánica reguladora del derecho de petición³⁶⁶. Sin embargo, esta Ley orgánica establece en el segundo párrafo de su artículo 3 que *no son objeto de este derecho aquellas solicitudes,... para cuya satisfacción el ordenamiento jurídico establezca un procedimiento específico distinto*

relación con la regulación de los deberes de información regulados en la LDGC, siendo el más destacable el carácter vinculante de las consultas tributarias.

³⁶⁴ DEL PASO BENGOA, J.M. y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C., *Derechos y Garantías del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998*, Ciss, Valencia, 1998, pág. 86.

³⁶⁵ ... *este derecho concreto se sitúa dentro del más genérico denominado derecho de petición* (MEXÍA ALGAR, J., Las consultas tributarias, en AA.VV., *Estudios de Derecho Tributario*, volumen II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, p.p. 1248). Este autor sin embargo, más adelante (pág.1251) afirma: *...el derecho de petición, en sentido estricto, es aquel que no se apoya en otro título que el de dicha genérica facultad, tal como se regula en la ley de 22.12.1960. Fuera de ello nos encontraríamos ante peticiones o recursos que han de resolverse, previa la tramitación del oportuno procedimiento, culminando en la emisión de un acto administrativo, ya expreso, ya presunto, en virtud del silencio*. En la misma línea se ha afirmado que *el derecho de consulta se enmarca en el amplio derecho de petición consagrado en el art. 29.1 de nuestra Constitución* (MANTERO SÁENZ, A., *La correcta aplicación práctica de la nueva LGT*, CISS, Valencia, 2006, pág. 90).

³⁶⁶ Ley Orgánica 4/2001, de 12 de noviembre (BOE 272/2001, de 13 de noviembre)

al regulado en la presente Ley, como ocurre con las consultas tributarias, reguladas en los artículos 88 y 89 LGT.

Aún así, MANTERO³⁶⁷ sostiene que *sus lagunas deben rellenarse por tal Ley Orgánica; por ejemplo, el artículo 12 de la ley nos dice que el derecho de petición puede ser objeto de recurso contencioso-administrativo, vía protección de derechos fundamentales, en relación con:*

- a) *La declaración de inadmisibilidad de la petición*
- b) *La omisión de la obligación de contestar en el plazo establecido*
- c) *La ausencia en la contestación de los requisitos mínimos establecidos en el artículo anterior*

Por su parte, GARCIA DE ENTERRIA y FERNANDEZ RODRIGUEZ distinguen entre peticiones y solicitudes, constituyendo las primeras el derecho formal de petición proclamado en el art. 29 de la Constitución y las segundas, contenidas en los artículos 42 y 68 y siguientes de la LRJAPAC, son aquellas solicitudes que amparadas en una norma material cualquiera, pretenden que dicha norma se aplique a favor del solicitante o de otra persona³⁶⁸.

En las solicitudes, el ciudadano es titular de un derecho subjetivo o de un interés legítimo (en el caso de las consultas de un derecho subjetivo), por lo que para obtener el resultado que viene exigido por el derecho deberá seguir el correspondiente procedimiento administrativo o judicial. En cambio, cuando actúa en ejercicio del derecho de petición la posición del ciudadano es distinta, puesto que ya no es titular de un derecho subjetivo o de un interés legítimo frente a los poderes

³⁶⁷ MANTERO SÁENZ, A., *La correcta aplicación práctica de la nueva LGT*, CISS, Valencia, 2006, pág. 90

³⁶⁸ Cfr. GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ RODRIGUEZ, TR., *Curso de derecho administrativo, vol. II*, Civitas, Madrid, 1993, pág. 97.

públicos. Quien actúa en ejercicio del derecho de petición no pretende que se cumpla el ordenamiento ya que dicho derecho es para actividades que no sean regladas y que por tanto estarán dentro del ámbito de la discrecionalidad u oportunidad³⁶⁹.

7.3.1.2. Naturaleza jurídica de la contestación

a) Doctrina

El Tribunal Supremo³⁷⁰, ha declarado que las contestaciones a consultas carecen de la esencia del verdadero acto administrativo³⁷¹, sin embargo, la mayoría de la doctrina nacional y extranjera, opina que se trata de actos administrativos, aun cuando lo hace a partir de diferentes concepciones acerca de esta categoría³⁷².

La negativa a reconocer el carácter de acto administrativo a las contestaciones a consultas se ha basado, por un lado en su carácter no vinculante (cuando la ley así lo establecía) y, por otro en su carácter de no recurrible³⁷³.

Entre los que destacan el carácter de acto administrativo de las contestaciones a consultas encontramos:

MEXIA considera que la contestación a una consulta constituye un verdadero acto administrativo ya que produce una declaración de juicio en el uso de una potestad

³⁶⁹ Cfr. COLOM y PASTOR B., *El derecho de petición*, Marcial Pons-Universidad de les Illes Balears, Madrid, 1997, pág. 27.

³⁷⁰ SSTs de 7 de febrero de 1978 (RJ 1978\502), 18 de marzo de 1978 (RJ 1978\1181), 7 de mayo de 1979 (RJ 1979\2260) y 26 de septiembre de 1984 (RJ 1984\4578) citadas por BARQUERO (BARQUERO ESTEVAN, J.M., *La información administrativa al contribuyente*, Aranzadi, Pamplona, 2002, pág. 200).

³⁷¹ Sin embargo, según la Resolución del TEAC de 26 de febrero de 1985, la negación de legitimidad a un consultante tiene la consideración de acto administrativo.

³⁷² Cfr. BARQUERO ESTEVAN, J.M., *La información administrativa al contribuyente*, Aranzadi, Pamplona, 2002, pág. 211.

³⁷³ No obstante, su carácter de no recurrible, constituía el efecto de negar a la contestación la naturaleza de acto administrativo y no la causa de que la contestación no fuera un acto administrativo.

tributaria, aquella consistente en interpretar las normas fiscales y que está consagrada en el artículo 18 LGT³⁷⁴ (actualmente la referencia hay que entenderla hecha al artículo 12.3 LGT).

Para FALCON la contestación genera derechos y obligaciones desde el momento mismo en que es notificada, de manera que impide a la Administración apartarse de su criterio y hace nacer en el contribuyente un derecho a no soportar un régimen tributario más gravoso³⁷⁵.

El mismo CONSEJO DE ESTADO ha señalado que la consulta *es un acto administrativo, esto es, emanado de la Administración en materia jurídica administrativa que produce efectos jurídicos, en cuanto vincula a la Administración, y determina al consultante a programar sus comportamientos, aparte de la posibilidad de discutir aquélla en un momento ulterior, que puede no devenir, si el sentido de la consulta, aún discrepando de ella, determina el abandono o fracaso de la operación*³⁷⁶.

FERNANDEZ CUEVAS³⁷⁷ considera que la consulta es *por encima de todo un instrumento de política tributaria, incluso de arbitraje tributario en el peor sentido. Quien crea que exageramos no tiene más que leer el apartado 5 –sobre todo- del artículo 107 LGT y recordar los asuntos y conflictos que están en el origen del*

³⁷⁴ Cfr. MEXIA ALGAR, J., “Las consultas tributarias” en *Estudios de Derecho Tributario*, Vol. II, IEF, Madrid, 1979, pág. 1265.

³⁷⁵ Cfr. FALCON Y TELLA, R., “Consultas vinculantes y jurisprudencia”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 9, 1997.

³⁷⁶ Dictamen del Consejo de Estado núm. 52.028, de 30 de junio, citado por FENELLÓS PUIGCERVER, V., *El Estatuto del Contribuyente*, Ediciones Tro, Valencia, 1998, pág. 212

³⁷⁷ FERNANDEZ CUEVAS, A., *El Estatuto del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Aranzadi, Pamplona, 1998, pág. 62.

precepto (reconversión industrial de algunos sectores productivos; las famosas “primas únicas”,...)

Quede la crítica a esta institución (propia de una fiscalidad “prêt-à-porter” más que un instrumento de certeza jurídica, y generadora de riesgos evidentes para los principios constitucionales de legalidad e igualdad) para los comentaristas y estudiosos de la propia institución³⁷⁸ y de la LGT.

b) Jurisprudencia

El carácter de acto administrativo de la contestación a una consulta se había atribuido en base a su carácter vinculante: *A la consulta hay que concederle el rango de acto administrativo, por ser anterior a la modificación introducida en el artículo 107 de la Ley General Tributaria por la Ley de 26 de abril de 1985, que priva a las consultas de ese rango del que antes estaban adornadas³⁷⁹.*

La naturaleza jurídica de las consultas tributarias ha llevado a pronunciamientos contradictorios del mismo Tribunal Supremo. La Sentencia de 2 de junio de 1995 (RJ 1995/4619) se ocupó de la posible aplicación de los procedimientos de revisión propios de los actos administrativos en la revisión de consultas tributarias y reconoció *el carácter, en cierto modo, de un propio acto administrativo (y no el de simple información) sólo revisable a través de los mecanismos previstos en el artículo 110 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 o 159 de la Ley General Tributaria (y no susceptible de mera rectificación, como se aduce por el Ayuntamiento apelante, a través de la vía conceptual, aquí inexistente por falta de los presupuestos necesarios del error material, de hecho o aritmético)*. Asimismo, la

³⁷⁸ Véase al respecto: ZORNOZA PÉREZ, J.J., “Interpretación administrativa y consulta tributaria”, en Consideraciones sobre la reforma del art. 107 de la ley General Tributaria, *Revista española de Derecho financiero*, núms. 47-48, 1985. Del mismo autor: “Significado y funciones de las consultas a la Administración en materia tributaria”, *Carta Tributaria*, núm. 50, 1984.

³⁷⁹ STS 30 de junio de 1990, FD 3º (RJ 1990/5585)

Sentencia de 1 de julio de 2000 (RJ 2000/6857), afirmó, a propósito de una consulta vinculante formulada bajo la vigencia del Decreto-Ley 13/1975, de 17 de noviembre, que *la contestación, por tanto, fue un acto administrativo perfecto, declarativo de derechos que no pueden ser ignorados.*

Por el contrario la interesante sentencia del Tribunal Supremo de 10 de febrero de 2001³⁸⁰ establece: *Tampoco la respuesta a una consulta vinculante puede merecer la conceptualización de acto administrativo.... Le faltaría -a la respuesta, se entiende- el requisito de ser consecuencia del ejercicio de una potestad administrativa, y ya antes se ha dicho que estas respuestas, sea cual sea su naturaleza -vinculante o no- no son producto del ejercicio de una potestad administrativa, sea reglamentaria o interpretativa, que también tiene naturaleza reglamentaria conforme ya se destacó, sino de un deber de información y asistencia en el cumplimiento de obligaciones tributarias.*

Cabe recordar aquí la definición de acto administrativo más comúnmente aceptada³⁸¹: *declaración de voluntad, de juicio, de conocimiento o de deseo realizada por la Administración en ejercicio de una potestad administrativa distinta de la potestad reglamentaria.* GARCIA DE ENTERRIA y FERNANDEZ RODRIGUEZ señalan que *el concepto de potestad se perfila a través de su contraste dialéctico con el de derecho subjetivo...son especies del género poderes jurídicos, en sentido amplio, esto es, facultades de querer y de obrar conferidas por el ordenamiento...a la potestad no corresponde ningún deber, positivo o negativo, sino*

³⁸⁰ STS 10 de febrero de 2001, FD 5º (EDJ 2001/2757)

³⁸¹ GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ RODRIGUEZ, TR., *Curso de derecho administrativo, vol. II*, Civitas, Madrid, 1993, pág. 539.

*una simple sujeción o sometimiento de otros sujetos a soportar sobre su esfera jurídica los eventuales efectos derivados del ejercicio de la potestad*³⁸².

Si bien es cierto que el ordenamiento atribuye a la Administración la competencia para contestar consultas, de dicha actividad no surge, para los obligados tributarios, como debería de ocurrir si estuviéramos ante una potestad administrativa, *una simple sujeción o sometimiento de otros sujetos a soportar sobre su esfera jurídica los eventuales efectos derivados del ejercicio de la potestad*. Hay que recordar que los efectos vinculantes no lo son para los obligados sino para la Administración.

En definitiva pues, en los obligados no se produce la situación de sujeción característica y correlativa a la existencia de la potestad, lo que hace que el acto a través del que se resuelve la consulta no pueda conceptuarse como administrativo³⁸³.

Siendo actualmente todas las consultas de carácter vinculante y habiéndose establecido expresamente la imposibilidad legal de recurrirlas, la naturaleza jurídica de acto administrativo de las mismas, ha perdido trascendencia y reviste, únicamente, interés dogmático, que aún así resulta relevante para fundamentar una futura y distinta regulación de su régimen jurídico.

c) Disposiciones interpretativas o aclaratorias

La interpretación contenida en las contestaciones a consultas tributarias no puede equipararse a la contenida en las disposiciones generales interpretativas o aclaratorias previstas en el artículo 12.3 LGT. En las contestaciones, la iniciativa corresponde a los administrados (de forma individual o colectiva) y se caracterizan por su

³⁸² GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ RODRIGUEZ, TR., *Curso de derecho administrativo, vol. II*, Civitas, Madrid, 1993, pág. 539.

³⁸³ Cfr. GARRIDO MORA, M., “La consulta tributaria tras la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (Una propuesta para la solución de los conflictos tributarios)”, *Impuestos. Revista de doctrina legislación y jurisprudencia*, núm. 1, 2005, pág. 189.

concreción y, en general, por su falta de publicidad. En las disposiciones la iniciativa corresponde a la Administración y se caracterizan por su generalidad y publicidad³⁸⁴.

Estas disposiciones tampoco pueden considerarse como “legislación aplicable” a efectos de que su modificación pueda afectar al carácter vinculante de las contestaciones conforme a lo prescrito por el artículo 89.1.II LGT pues ello equivaldría a conceder a la Administración un gran poder de disposición para eludir la eficacia de sus contestaciones³⁸⁵.

La ya citada STS de 10 de febrero de 2001 decía al respecto: *la Sala no puede compartir que el carácter vinculante para la Administración de las respuestas a determinadas consultas tributarias pueda transmutarlas en disposiciones administrativas susceptibles de impugnación en vía contencioso-administrativa como las restantes disposiciones generales de rango inferior a la ley según la cláusula general que recogen tanto el art. 1º de la Ley Jurisdiccional aquí aplicable como el homónimo precepto de la vigente.*

d) Carácter informativo

En su redacción originaria, la LGT estableció, en su artículo 107.2 que la contestación tenía carácter de mera información y no de acto administrativo³⁸⁶.

³⁸⁴ *El proceso de concreción normativa a que obliga la generalidad de la ley puede desarrollarse o bien a través de disposiciones generales interpretativas, en uso de la potestad reglamentaria, o bien por actos en función de complementariedad afectantes a particulares administrados en un último estamento de concreción del sentido y alcance de las normas generales, pero esta facultad interpretativa de la Administración, ínsita en la misma esencia de sus actividades, puede adquirir autonomía desgajada del poder de imperio para así cumplir, en virtud de contestaciones a consultas un adicional interés público en la orientación del administrado sobre criterios administrativos afectantes a norma dudosa (STS de 28 de septiembre de 1974 [RJ 1974/3539]).*

³⁸⁵ Cfr. ZORNOZA PÉREZ, J.J., *Interpretación administrativa y consulta tributaria*, en Consideraciones sobre la reforma del art. 107 de la ley General Tributaria, REDF, núms. 47-48, 1985, pág. 492.

³⁸⁶ Ya la Ley de 26 de julio de 1922, relativa a la reforma tributaria (Gaceta de Madrid 209/1922, de 28 de julio), estableció en su artículo 14 que *las contestaciones de los jefes de dependencia a que se refiere el párrafo anterior no tendrán el carácter de actos administrativos.*

Dicha afirmación, que había desaparecido en la redacción dada por el Decreto Ley 13/1975, de 17 de noviembre, reapareció con la redacción dada por la Ley 10/1985 y desapareció nuevamente con la redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio. Con la actual LGT se dice que la contestación tendrá “carácter informativo”, artículo 89.4³⁸⁷, desapareciendo el calificativo “mero”³⁸⁸ y sigue sin negarse explícitamente su naturaleza de acto administrativo, aunque se establece que el obligado tributario no podrá entablar recurso alguno contra dicha contestación³⁸⁹. Aún así, la Resolución 4/2004, de 30 de julio, por la que se delegan competencias en materia de consultas tributarias escritas en los Subdirectores Generales del Centro Directivo³⁹⁰, se insiste en que las consultas tributarias *tendrán el carácter de mera información y no de acto administrativo*.

En cualquier caso, el “carácter informativo”, predicado de las contestaciones, en el artículo 89.4 LGT, contrasta con los efectos vinculantes que se prevén en el artículo 89.1 LGT, de manera que dicho carácter parece servir de base para justificar la imposibilidad de formular recurso contra la consulta y, sin embargo, no impide los efectos vinculantes de la misma.

³⁸⁷ *Las consultas vinculantes no son simplemente un instrumento informativo, pues si bien incluyen ese componente, su finalidad primordial es distinta: ofrecer una respuesta cuasi-definitiva, por medio de la vinculación de la Administración sobre el sentido de una futura decisión administrativa* (BARQUERO ESTEVAN, J.M., *La información administrativa al contribuyente*, Aranzadi, Pamplona, 2002, pág. 212).

³⁸⁸ *La Ley acudía al subterfugio de la “mera información”, pero todo induce a pensar que, con este eufemismo, se pretendía no generar derecho alguno para el contribuyente y excusar así el carácter no vinculante de la contestación* (MEXIA ALGAR, J., “Las consultas tributarias” en *Estudios de Derecho Tributario*, Vol. II, IEF, Madrid, 1979, pág. 1.263).

³⁸⁹ Sin perjuicio de que lo haga contra los actos derivados de la aplicación de los criterios manifestados en la contestación.

³⁹⁰ BOE 195/2004, de 13 de agosto.

Para RECUERO³⁹¹, *no existen actos de mera información distintos de los actos administrativos, sino actos administrativos que son de mera información. Así pues, la negativa a considerarlas como actos administrativos es meramente legal*³⁹², *luego no por su naturaleza*³⁹³.

e) El recurso contra las contestaciones a consultas

Se ha negado el carácter de acto administrativo de las contestaciones a consultas a partir del hecho de que no son recurribles, sin embargo, no todos los actos administrativos son recurribles y, no por eso pierden tal carácter. Así, los actos trámite, cuando no son cualificados (no ponen fin al procedimiento o no producen indefensión), no son susceptibles de recurso y, no obstante, mantienen su carácter.

*La posibilidad de calificar las contestaciones a las consultas tributarias con efecto vinculante como actos de trámite, ha sido negada por el Consejo de Estado en su dictamen de 30 de junio de 1988, considerando su carácter definitivo o finalizador del procedimiento específico...; al mismo tiempo, el Consejo de Estado se pronunciaba a favor de la recurribilidad de estas contestaciones*³⁹⁴.

En la redacción inicial del artículo 107 LGT1963, se negaba de forma expresa la naturaleza de acto administrativo de las contestaciones en base a la necesidad de excluir el recurso contra las mismas. Por ese motivo, en la redacción dada por el Decreto Ley 13/1975, de 17 de noviembre, al igual que en la redacción actual,

³⁹¹ RECUERO ASTRAY, J.R., "Las consultas a la Administración en materia tributaria", *Crónica Tributaria*, núm. 18, 1976, pág. 119.

³⁹² GUAITA MARTORELL, A., "El concepto de acto administrativo", *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 7, pág. 536.

³⁹³ MEXIA ALGAR, J., "Las consultas tributarias" en *Estudios de Derecho Tributario*, Vol. II, IEF, Madrid, 1979, pág. 1268.

³⁹⁴ SALVO TAMBO, I., "Las consultas tributarias", en *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria*, IEF, Madrid, 2004, pág. 520.

desaparece dicha manifestación (la negación del carácter de acto administrativo de la contestación) al declararse, con carácter expreso, la irrecurribilidad de la contestación. Pero entonces, lo que se consigue es que, implícitamente, se esté reconociendo el carácter de acto administrativo de las contestaciones, puesto que solo cabe hablar de irrecurribilidad cuando se está en presencia de un acto administrativo pues solo de los actos administrativos es predicable la posibilidad o no de formular recurso. En este sentido, téngase en cuenta que el artículo 213.1 LGT establece que *los actos y actuaciones* (referidas estas a las realizadas por los particulares) *de aplicación de los tributos... podrán revisarse...*

A pesar de la expresa declaración de la irrecurribilidad de las contestaciones, en determinados casos resulta posible el recurso contra el contenido de la contestación a una consulta.

En este sentido, hay que mencionar la Orden de 17 de junio de 1981 por la que se publicaban contestaciones a consultas vinculantes sobre el Impuesto de Sociedades³⁹⁵ que fue recurrida y finalmente, el Tribunal Supremo³⁹⁶ anuló un inciso de la consulta número 9, dado que el vehículo de contestación, una Orden, permitía la impugnación directa al TS. Así pues, la contestación no sería impugnable pero si la Orden que la publica, ya que convierte a la contestación en una disposición de carácter general. *El argumento es débil: si el criterio de la consulta es aplicable a cualquier obligado tributario en la misma situación y debe difundirse, ¿qué diferencia hay en cuanto al vehículo de la publicación?*³⁹⁷. *Las contestaciones a consultas contienen, en definitiva, una interpretación autorizada que, sin embargo,*

³⁹⁵ BOE 171/1981, de 18 de julio.

³⁹⁶ STS 3 de mayo de 1989, FD 2º, párrafo 2º (RJ 1989\3729)

³⁹⁷ MANTERO SÁENZ, A., *La correcta aplicación práctica de la nueva LGT*, CISS, Valencia, 2006., pág. 97

*no puede ser equiparada a la contenida en las disposiciones generales interpretativas o aclaratorias*³⁹⁸.

La jurisprudencia ha declarado que no se produce indefensión por el hecho de que las contestaciones a las consultas no sean recurribles. La tutela judicial efectiva queda garantizada a través de la posibilidad de impugnar, por parte del obligado, la denegación de solicitud de rectificación de la liquidación que él mismo practicó siguiendo los criterios de una contestación con la que no estaba de acuerdo³⁹⁹.

Sin embargo, negar la posibilidad de recurrir las contestaciones supone un perjuicio para el consultante que se ve obligado a realizar una operación con una interpretación del régimen fiscal que considera desfavorable y sobre la cual no podrá formular alegaciones por vía de recurso. Deberá de realizar dicha operación con la esperanza de que, finalmente, sus tesis se vean reconocidas en vía judicial. No obstante, la operación puede depender, precisamente, de las consecuencias fiscales.

7.3.2. Certificados tributarios

Dentro de las distintas clasificaciones que pueden hacerse de los actos administrativos, cabe distinguir entre actos administrativos negociales, consistentes en una declaración de voluntad autónoma dirigida a producir efectos jurídicos y meros actos administrativos, en donde los efectos se producen por mandato legal, independientemente de la voluntad de su actor.

³⁹⁸ ZORNOZA PEREZ, J.J., "Significado y funciones de las consultas a la Administración en materia tributaria", *Carta Tributaria*, núm. 50, 1984, pág. 123.

³⁹⁹ SSAN de 19.07.97 y 19.01.98 citadas en SALVO TAMBO, I., "Las consultas tributarias", en *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria*, IEF, Madrid, 2004, pág. 521.

Entre los meros actos administrativos destacan los certificados, los requerimientos y las inscripciones en determinados registros⁴⁰⁰.

Con frecuencia, en los actos trámite *se manifiestan declaraciones de juicio (informes), de deseo (propuestas), de conocimiento (constataciones, certificaciones, etc.)...*⁴⁰¹.

Los actos también pueden ser constitutivos o declarativos, siendo estos los que acreditan un hecho o una situación jurídica, sin incidir en su contenido. Ejemplos de estos son una certificación o una notificación⁴⁰².

De la usual definición de acto administrativo como *cualquier declaración de voluntad, de deseo, de conocimiento, de juicio, realizada por un sujeto de la Administración Pública en el ejercicio de una potestad administrativa*⁴⁰³ distinta de la reglamentaria⁴⁰⁴ se deduce que *los actos de certificación constituyen declaraciones de ciencia o de juicio, según los casos*⁴⁰⁵, emitidos por órganos de la

⁴⁰⁰ Cfr. ENTRENA CUESTA, R., *Curso de Derecho Administrativo, Volumen I/1*, Tecnos, Madrid, 1992, pág. 208.

⁴⁰¹ Cfr. GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ RODRIGUEZ, TR., *Curso de derecho administrativo, vol. I*, Civitas, Madrid, 1993, pág. 545.

⁴⁰² GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ RODRIGUEZ, TR., *Curso de derecho administrativo, vol. I*, Civitas, Madrid, 1993, pág. 547.

⁴⁰³ *Qualunque dichiarazione di volontà, di desiderio, di conoscenza, di giudizio compiuto da un soggetto della pubblica amministrazione nell'esercizio di una potestà amministrativa.* (ZANOBINI, G., *Corso di Diritto Amministrativo, Vol. I*, Editorial Giuffrè, Milán, 1958, pág 243).

⁴⁰⁴ GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ RODRIGUEZ, TR., *Curso de derecho administrativo, vol. I*, Civitas, Madrid, 1993, pág. 520. Zanobini no excluye los reglamentos por considerar que la Administración, al dictar un reglamento, no está haciendo uso de una potestad administrativa sino de una potestad legislativa (ZANOBINI, G., *op.cit.* pág. 244).

⁴⁰⁵ *No es la declaración de conocimiento, ni la de juicio ni la mixta de conocimiento y juicio, lo que caracteriza a la certificación –ni lógicamente al acto de certificación–, sino una declaración de voluntad, la declaración de certeza, sin perjuicio de que aquéllas puedan constituir el objeto de ésta y, por consiguiente, formar parte de su contenido* (LÓPEZ MERINO, F., *El acto de certificación*, La Ley, Las Rozas, 2009, pág. 61).

*Administración*⁴⁰⁶, expresivos de la heterogeneidad de la actividad administrativa y operados dentro de las potestades que a la Administración competen⁴⁰⁷.

7.3.3. Información sobre el valor de los inmuebles

7.3.1.1. Semejanzas y diferencias con las consultas

Si clasificamos los instrumentos de información según la actividad que debe de desarrollar la Administración, encontraremos bien una actividad consistente en el suministro de conocimientos o datos en poder de la misma, bien en la interpretación de normas o en su aplicación a supuestos concretos o bien en una actividad de valoración de bienes. Dicha actividad de valoración puede ser calificada como informativa, a pesar de su importancia autónoma, debido a la finalidad que cumple y a los efectos que despliega⁴⁰⁸.

a) Valoración de inmuebles y consultas tributarias

La actividad administrativa de valoración de inmuebles presenta grandes semejanzas con la contestación de consultas tributarias⁴⁰⁹, en este sentido la valoración de inmuebles con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes se ha

⁴⁰⁶ MONTORO PUERTO, M., "Actos de certificación", *Revista Española de Vida Local*, núm. 162, 1969, pág. 210.

⁴⁰⁷ ALESSI, R., *Sistema istituzionale del Diritto Amministrativo italiano*, Editorial Giuffrè, Milán, 1960, pág. 275.

⁴⁰⁸ Cfr. BARQUERO ESTEVAN, J.M., *La información administrativa al contribuyente*, Aranzadi, Pamplona, 2002, pág. 237.

⁴⁰⁹ Si hay una primera impresión que se impone ante la lectura de este precepto (art. 90 LGT) es su evidente paralelismo con el régimen de las consultas (HUESCA BOADILLA, R. [Coord.], *Procedimientos Tributarios. Comentarios a la Ley General Tributaria y Reglamentos de desarrollo con jurisprudencia*, La Ley, Madrid, 2007, pág. 532).

considerado como *una variante de la consulta tributaria*⁴¹⁰, *una modalidad específica de consulta tributaria escrita a la que se dota de un régimen jurídico propio por razón de su objeto: la valoración de bienes inmuebles*⁴¹¹ de tal manera que la solicitud de valoración *reviste la misma naturaleza de las consultas tributarias, y el acto de valoración realizado por la Administración, de las contestaciones*⁴¹²

b) Semejanzas entre el régimen de las consultas y el de las valoraciones de inmuebles

Como ya hemos dicho, el régimen de las consultas tributarias guarda notables semejanzas con el régimen de las solicitudes de valoración de inmuebles siendo, algunas de las más destacadas, las siguientes:

1. Se han de formular antes de la finalización del plazo establecido para la presentación de declaraciones o autoliquidaciones. Aunque el artículo 88 LGT habla de obligados, es pacífico que las consultas se pueden, y en la mayoría de los casos así es, formular antes de haberse adquirido la condición de obligado tributario.
2. La falta de contestación no implica la aceptación de los criterios o valores expresados en la solicitud
3. La contestación tiene efectos vinculantes para la Administración tributaria

⁴¹⁰ ESCRIBANO LÓPEZ, F.: “Comentario a los artículos 8 a 25”, *Estatuto del Contribuyente. Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Francis Lefebvre, Madrid 1999, pág 163, marg. 2510.

⁴¹¹ ROZAS VALDÉS, J.A., “Información y asistencia a los obligados tributarios. Colaboración social en la aplicación de los tributos”, capítulo 7 de PALAO TABOADA, C. (coord.), *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, CEF, 2004, pág. 302.

⁴¹² MORENO FERNANDEZ, J.I., *Derechos y Garantías de los Contribuyentes (Estudio de la nueva Ley)*, Lex Nova, Valladolid, 1998, pág. 354.

competente

4. La vinculación queda condicionada a que se cumplan los elementos de hecho y circunstancias manifestadas así como que la solicitud de haya formulado dentro del plazo establecido
5. No se puede entablar recurso contra la contestación aunque sí contra los actos posteriores dictados en aplicación de los criterios manifestados
6. El contenido mínimo de las solicitudes es el mismo en ambos casos
7. Las solicitudes podrán presentarse utilizando medios electrónicos, informáticos o telemáticos siempre que la identificación de las personas o entidades solicitantes y, si lo hay de su representante, quede garantizada.
8. En ambos casos se explicita la posibilidad de incluir un domicilio a efectos de notificaciones así como la posibilidad de requerir al solicitante la documentación que se estime necesaria o los informes que se consideren pertinentes a otros centros directivos y organismos.

c) Diferencias entre el régimen de las consultas y el de las valoraciones de inmuebles

En el régimen de las valoraciones de inmuebles destacan con respecto al de las consultas las siguientes diferencias:

1. El objeto de las consultas recae sobre el régimen, la clasificación o la calificación tributaria de los obligados tributarios, en cambio el objeto de la valoración de inmuebles recae sobre el valor a efectos fiscales de los bienes inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión.
2. Los sujetos habilitados para formular consultas a la Administración tributaria

son los obligados tributarios. Por el contrario en el caso de la valoración de inmuebles, los sujetos son “los interesados”, ámbito más amplio que el de los obligados tributarios.

3. Por lo que respecta a los tributos cedidos, en el ámbito de las consultas, la Administración competente para contestarlas es la Administración titular del tributo, es decir la Administración del Estado⁴¹³. En la valoración de inmuebles, la Administración competente es la gestora del tributo aunque solo respecto de los inmuebles situados en el territorio de su competencia.
4. La competencia para contestar las consultas, dentro de una misma Administración tributaria corresponde a aquellos órganos que tengan atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario, su propuesta o interpretación. En el ámbito de la valoración de inmuebles, no se especifica, con carácter general, el órgano encargado de efectuar la valoración, aunque, por lo que respecta a la Administración del Estado, dicha competencia se atribuye, mediante la Instrucción 9/1998, de 1 de abril⁴¹⁴, al Gabinete Técnico y de Valoraciones de las Delegaciones Especiales que correspondan por razón de territorio.
5. La vigencia de las contestaciones a consultas, y por lo tanto su carácter vinculante, se mantiene en tanto no se modifique la legislación o la

⁴¹³ El artículo 55.2.a) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE 305/2009, de 19 de diciembre) establece que *no son objeto de delegación las siguientes competencias: a) La contestación de las consultas reguladas en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, salvo en lo que se refiera a la aplicación de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias.*

⁴¹⁴ Del director general de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, para la aplicación de la ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes.

jurisprudencia aplicable al caso. La vigencia de las valoraciones, así como su carácter vinculante, tiene una duración de tres meses contados desde la notificación de la valoración.

6. A diferencia de lo que ocurre con las consultas, respecto a las solicitudes de valoración no se especifica el archivo de aquellas que no reúnan los requisitos establecidos cuando, habiéndose requerido la subsanación la misma no se ha realizado.
7. El plazo para contestar las consultas tributarias es de seis meses desde la presentación. El plazo para contestar las solicitudes de valoración es de tres meses
8. En las consultas se prevé explícitamente la posibilidad de presentación por fax y se regulan sus circunstancias. Respecto a las valoraciones no se hace mención expresa.

7.3.1.2. Naturaleza jurídica de la solicitud de valoración

Como se ha dicho, la posibilidad de obtener información sobre el valor de los inmuebles con carácter previo a su adquisición o transmisión reviste la misma naturaleza que la de las consultas tributarias. Así, las solicitudes, que tal es la naturaleza de las consultas, se encuentran reguladas en los artículos 42 y 68 y siguientes de la LRJAPAC y se amparan en una norma material cualquiera de manera que pretenden que dicha norma se aplique a favor del solicitante o de otra persona⁴¹⁵. En ellas el ciudadano es titular de un derecho subjetivo o de un interés legítimo, por lo que para obtener el resultado que viene exigido por el derecho deberá seguir el correspondiente procedimiento administrativo o judicial.

⁴¹⁵ Cfr. GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ RODRIGUEZ, TR., *Curso de derecho administrativo*, vol. II, Civitas, Madrid, 1993, pág. 97.

A diferencia sin embargo de la consulta, que según establece el artículo 88.1 LGT versa sobre el régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso corresponda, es decir sobre el régimen jurídico-tributario de determinada operación, la solicitud de valoración recae sobre la cuantificación de un elemento tributario determinado, concretamente sobre la base imponible. Hablamos por lo tanto de valoración y no de régimen jurídico.

7.3.1.3. Naturaleza jurídica de la contestación

De la misma manera que la solicitud de valoración se ha equiparado a la consulta, la valoración misma, el resultado de aquella solicitud, como ha quedado dicho, se ha equiparado a la contestación a la consulta. Sin embargo, la contestación a una consulta supone una tarea interpretativa realizada por la Administración sobre el régimen jurídico de determinada operación, en cambio, la valoración de un inmueble, constituye una cuestión de hecho que, en principio, no requiere actividad interpretativa alguna⁴¹⁶.

Al igual que ocurrió con las contestaciones a consultas, se plantea la cuestión de si las valoraciones efectuadas en virtud de este derecho de información constituyen actos administrativos.

Dado que tanto las consultas como las valoraciones se basan en el mismo fundamento y sirven al mismo fin, las consideraciones realizadas por la jurisprudencia en relación con las primeras nos han de servir también para las segundas.

Así, el Tribunal Supremo niega, en general, el carácter de acto administrativo de las

⁴¹⁶ Cfr. GARCIA BERRO, F., “Análisis jurídico de la obligación administrativa de informar sobre el valor de los inmuebles”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 81, 2008, pág. 57.

contestaciones a consultas tributarias⁴¹⁷. Sin embargo, en alguna ocasión ha admitido dicho carácter⁴¹⁸. También la Audiencia Nacional negó el carácter de acto administrativo de las consultas bien con la finalidad de fundamentar la imposibilidad de interponer recurso⁴¹⁹ bien negando que las contestaciones a consultas incidieran, como ocurre con los actos administrativos, sobre la esfera de los derechos o intereses de los administrados⁴²⁰. Finalmente el tribunal Económico-Administrativo Central también ha negado, de forma reiterada, el carácter de acto administrativo de las contestaciones a consultas⁴²¹.

7.3.4. Acuerdos previos de valoración

Se ha cuestionado la naturaleza de información de los acuerdos previos de valoración. Y ello en base a que la cuantificación de la base imponible o de cualquiera de los elementos que la integran no constituye, propiamente,

⁴¹⁷ Cfr. SSTS de 20 de febrero de 1978 (RJ 1978, 400), 1 de febrero de 1994 (RJ 1994, 1325), 2 de febrero de 1994 (RJ 1994, 2268), 1 de abril de 1995 (RJ 1995, 3648).

⁴¹⁸ Cfr. SSTS de 2 de junio de 1995, Sección 2ª, Sala 3ª (Recurso 3811/1995) y de 1 de julio de 2000 (RJ 2000, 6857).

⁴¹⁹ Cfr. SSAN de 12 de abril de 1995 (JT 1995, 411), de 29 de junio de 1997 (JT 1997, 809) y de 19 de enero de 1998 (JT 1998, 102).

⁴²⁰ Cfr. SAN de 8 de abril de 1992 (JT 1992, 42).

⁴²¹ Cfr. Resoluciones del TEAC de 13 de mayo de 1992 (JT 1992, 84), de 23 de junio 15 de diciembre de 1993 (JT 1993, 989 y 1714), de 23 de marzo y 4 de mayo de 1994 (JT 1994, 499 y 811). Hay que tener en cuenta, sin embargo, que dichas resoluciones vienen referidas al momento en que las contestaciones a consultas no eran vinculantes. Sin embargo, en relación a las consultas vinculantes la jurisprudencia ha afirmado que... tampoco la respuesta a una consulta vinculante puede merecer la conceptualización de acto administrativo (STS de 10 de febrero de 2001, FD 5º, párrafo 1º [RJ 2001/1019]). Por el contrario, la AN ha reconocido el carácter de acto administrativo de las consultas tributarias (SAN de 1 de julio de 2005, FD 3º, párrafo 4º [JUR 2005/238277]). Por nuestra parte, vale aquí todo lo dicho, y suscrito por nuestra parte, en relación con el carácter de acto administrativo de las contestaciones a consultas que consideramos extensivo a las contestaciones a las solicitudes de valoración.

información⁴²². La función de los acuerdos previos, no consiste en comunicar información y sí en cambio en fijar la valoración de determinados bienes⁴²³. Se ha argumentado también que, en base a que la información no vincularía a la Administración, los acuerdos previos de valoración no pueden ser calificados como actuaciones de información⁴²⁴.

No cabe confundir los acuerdos previos de valoración con las consultas tributarias, pues en este último caso, se están ejerciendo por parte de la Administración tributaria potestades de interpretación tendentes a la determinación del sentido de la norma y de su aplicación al caso concreto en cambio, en los acuerdos previos, se trata de determinar un valor, sin que quepa interpretación jurídica alguna.

En rigor, en los acuerdos previos de valoración no estamos ante una transacción (ya que la propuesta no permite a la Administración transigir sino solo aceptar o no la propuesta según si se ajusta o no al valor normal de mercado)⁴²⁵ ni tampoco se puede hablar de una convención (ya que, de serlo, no se plantearía la posibilidad de formular recurso contra los actos administrativos que deriven de la valoración). Nos encontramos ante supuestos en que, a pesar de haber una propuesta inicial por parte del obligado tributario, terminan con la fijación unilateral (utilizamos esta expresión en el sentido de que no se puede hablar, a pesar del *nomen iuris*, de "acuerdo") del

⁴²² Cfr. FERNANDEZ CUEVAS, A., "Información y asistencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias", en VV.AA., *El Estatuto del contribuyente: comentarios a la Ley 1/1998, de derechos y garantías de los contribuyentes*, Aranzadi, Madrid, 1998, pág. 53.

⁴²³ Cfr. BARQUERO ESTEVAN, J.M., *La información administrativa al contribuyente*, Aranzadi, Pamplona, 2002, pág. 30.

⁴²⁴ Cfr. GARCIA NOVOA, C., "Comentarios al artículo 5 LDGC", en VVAA, *Comentarios a la ley de derechos y garantías de los contribuyente*, CEF, Madrid, 1999, pág. 146.

⁴²⁵ Cfr. DELGADO GARCIA, A.M., "Actuaciones de información tributaria" en VVAA, *Los procedimientos de aplicación de los tributos en el ámbito interno y en el de la fiscalidad internacional*, Lex Nova, Valladolid, 2009, pág. 473.

valor por parte de la Administración⁴²⁶. Ello no impide, naturalmente, prescindir de la valoración administrativa y consignar la que se considere adecuada y defenderla, si procede, mediante el correspondiente procedimiento de tasación pericial.

El diccionario de la Real Academia entre las diferentes acepciones del término “acuerdo” contempla, además de *Convención entre dos o más partes*, la de *Resolución premeditada de una sola persona*. Si a todo ello añadimos que el artículo 91.4 LGT comienza diciendo: *El acuerdo de la Administración tributaria se emitirá por escrito,...*, resulta claro que la LGT se está refiriendo, en lo que a los acuerdos previos de valoración respecta, a la segunda de las acepciones mencionadas, siendo, en este caso la persona que adopta la “resolución premeditada” la misma Administración.

El artículo 88 LRJAPAC contempla la posibilidad de que las Administraciones Públicas celebren acuerdos, pactos, convenios o contratos con personas de derecho público o privado, sin embargo, los acuerdos previos de valoración no constituyen un caso de ese tipo de manifestaciones, sino una actividad administrativa que sigue siendo unilateral, no hay contrato sino mera anticipación del pronunciamiento administrativo⁴²⁷.

La adopción del acuerdo por parte de la administración se ha considerado por la doctrina un acto administrativo⁴²⁸.

⁴²⁶ Cf. HUESCA BOADILLA, R. (Coord.), *Procedimientos Tributarios. Comentarios a la Ley General Tributaria y Reglamentos de desarrollo con jurisprudencia*, La Ley, Madrid, 2007, pág. 539.

⁴²⁷ Cf. DEL PASO BENGUA, J.M. y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C., *Derechos y Garantías del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998*, CISS, Valencia, 1998, pág. 130.

⁴²⁸ En relación a dichos acuerdos se ha dicho que... *aunque la adopción de los mismos se realice a través de un auténtico acto administrativo tributario*, añadiéndose más adelante que ... *entendemos que, con tal aceptación, la Administración no está prestando su consentimiento a quedar vinculada por la misma, sino que simplemente emite su juicio –mediante un acto administrativo debidamente motivado– acerca de la corrección o no del valor propuesto en relación con la normativa. vigente en*

8. El deber jurídico como categoría común

Dentro de los cuatro flujos de información que consideramos y que englobamos bajo la denominación genérica de “comunicación tributaria”, al pretender estudiar su naturaleza jurídica, la primera tarea que se nos ha planteado es determinar si podemos hallar una categoría común capaz de englobar a la totalidad de aquellos flujos⁴²⁹.

Centrando nuestro estudio en aquellos casos en los cuales la comunicación se produce preceptivamente, es decir como consecuencia de exigirlo una norma, hemos concluido que según el grado de desarrollo de deber, entendido como concreción del sujeto y del contenido del mismo, nos hallaremos ante un deber en sentido estricto o ante una obligación que tendrán como correlativos una potestad o un derecho subjetivo.

Ciertamente, el suministro de información puede ser voluntario o impuesto, de manera que, en el primer caso, no podríamos hablar de deber. Sin embargo, los casos de colaboración voluntaria⁴³⁰ previstos en el ordenamiento tributario son escasos⁴³¹,

la materia... además, es necesario recordar que el acto por el que se aprueba dicho acuerdo constituye un acto administrativo que, como tal, deberá estar debidamente motivado (VICENTE-ARCHE COLOMA, P., Los acuerdos previos de valoración en el IRPF, Edersa, Madrid, 2002, págs. 190, 203 y 256).

⁴²⁹ *...la naturaleza y los efectos de la comunicación pública cambian profundamente en el caso en que sea el particular el que deba de suministrar información a la autoridad o, viceversa, sea esta última la que debe de transmitir la información al particular: ello básicamente, a causa de la diversa situación de fuerza en que se encuentran las dos partes de la relación, situadas sobre un plano de valores desiguales por poderes y funciones. En este último aspecto, de hecho, se encuentra una manifestación del régimen, más general, de disparidad que caracteriza la estructura de las relaciones entre público y privado en nuestro ordenamiento (GARDINI, G., La comunicazione degli atti amministrativi. Uno studio alla luce della Legge 7 agosto 1990, N.241, Giuffrè, Milano, 1996, pág. 11).*

⁴³⁰ *Quizás la figura paradigmática que se suele referir tradicionalmente como ejemplo de colaboración voluntaria es la denuncia pública (LÓPEZ MARTÍNEZ, J., Los deberes de*

de tal manera que, frente a la colaboración voluntaria, los deberes de colaboración (dentro de los cuales cabe ubicar el deber de informar), cuando se entienden en sentido amplio⁴³², constituyen la base de las relaciones entre la Administración Pública y los obligados tributarios⁴³³. Así la “comunicación tributaria”, será aquella que resulta del cumplimiento de un deber. Dicho deber, como hemos visto es un deber público de prestación⁴³⁴, en la medida en que el vinculado al deber de

colaboración tributaria, Instituto de Estudios Fiscales – Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, Paracuellos del Jarama [Madrid], 1992, pág.16).

⁴³¹ *El nuevo modelo de las relaciones del administrado con el fisco debe de ser estudiado,... desde la órbita del concepto de colaboración, y como ésta la mayor parte de las ocasiones aparece impuesta, desde los deberes de colaboración* (LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Los deberes de información tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales – Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, Paracuellos del Jarama [Madrid], 1992, pág.16).

⁴³² *Entendido en un sentido amplio como lo hace la doctrina alemana, este deber de colaboración comprende otros deberes diversos, de contenido más concreto, entre los que figuran el de presentar declaraciones tributarias, el de comunicar a la Administración las cantidades retenidas por cuenta de terceros, el de proporcionarle datos o información tanto en relación con los propios impuestos como con los de terceras personas, e incluso 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* (PALAO TABOADA, C., “La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites”, *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a Cesar Albiñana García-Quintana*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, pág. 894).

⁴³³ El deber de colaboración entendido en sentido amplio, constituye *el principio básico de las relaciones entre la Hacienda Pública y los particulares* (PALAO TABOADA, C., “La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites”, *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a Cesar Albiñana García-Quintana*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, pág. 894). Aquí, la referencia a los particulares, hay que entenderla hecha a los obligados tributarios (potenciales o efectivos), puesto que el deber puede alcanzar también a cualquier ente público.

⁴³⁴ *...si bien la LGT concibe la comunicación como el objeto de un deber tributario, el análisis de los distintos supuestos de comunicación previstos en el ordenamiento tributario, delata la existencia de comunicaciones cuya presentación no constituye un deber del sujeto pasivo, sino que poseen un carácter facultativo...* Así, en el IRPF la presentación voluntaria de la declaración con el fin de obtener la devolución (MARTINEZ MUÑOZ, Y., *Las comunicaciones tributarias*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 2002, pág. 185). Aunque el concepto de comunicación tributaria utilizado por esta autora no coincide con el que aquí utilizamos, puesto que excluye de su definición la comunicación de datos referenciados (los proporcionados por terceros), la cita nos resulta igualmente válida (Cfr. MARTINEZ MUÑOZ, Y., op. cit., pág. 188).

informar debe de observar una conducta determinada, la de proporcionar información a quien ocupa la posición acreedora en el vínculo. Dicha conducta constituye el objeto del vínculo informativo que une a los sujetos que en él intervienen.

De todo lo visto hasta aquí, concluimos, que la naturaleza jurídica de los distintos flujos de información, es decir, la naturaleza jurídica de la comunicación tributaria, es la de un deber jurídico en sentido amplio, deber, que según el grado de desarrollo (según la concreción de los sujetos y el alcance del deber), puede constituir un deber en sentido estricto, o bien una obligación formal. El deber en sentido estricto se establece en beneficio de intereses generales, la obligación se establece en beneficio de intereses particulares. El deber supone una sujeción a la norma (o la vinculación a una potestad establecida por la norma). Si dicha norma es de acción (establecida para satisfacer intereses generales), el sujeto a la misma se encuentra ante una potestad o ante un interés legítimo. Si dicha norma es de relación (establecida para satisfacer intereses particulares), el deber, de incumplirse, mediante un proceso de concreción (determinación de los sujetos y del alcance), pasará a convertirse en una obligación y el titular de la situación activa correspondiente resultará titular de un derecho subjetivo.

La LGT establece el deber en sentido estricto de atender los requerimientos y la Administración tributaria tiene, por lo tanto, la potestad de formularlos. La formulación de un requerimiento supone la determinación de uno de los sujetos a los que se dirige el deber en sentido estricto y de qué es lo que se requiere, es decir, del alcance del inicial deber. Por lo tanto, el deber en sentido estricto se ha convertido en una obligación formal para quien en un principio solo estaba sujeto a un deber. Al mismo tiempo, el titular de la potestad pasa a ser titular de un derecho subjetivo.

En igual sentido, la Administración tributaria está sujeta al deber de contestar las consultas tributarias que se le formulen y los ciudadanos tienen la potestad de formular dichas consultas. Formulada la consulta, es decir determinado el sujeto y el

contenido, la potestad se convierte en un derecho subjetivo del ciudadano a que se le conteste la consulta y el deber de la Administración se convierte en una obligación de contestar.

La LGT establece el deber en sentido estricto de expedir y entregar factura. Cuando el sujeto a dicho deber realiza una operación económica, dicho deber pasa a convertirse en una obligación frente al otro sujeto de la operación, que como consecuencia de la operación (que supone la concreción de los sujetos y del alcance del inicial deber) pasa a ser titular de un derecho subjetivo.

9. Conclusiones

PRIMERA: El estudio de la naturaleza jurídica de cada uno de los vínculos informativos que se establecen en el ámbito tributario supone estudiar las situaciones jurídicas susceptibles de producirse entre los sujetos que intervienen en aquellos vínculos. Dichas situaciones jurídicas subjetivas se pueden clasificar en dos grandes grupos, situaciones activas y situaciones pasivas. Entre las situaciones activas destacan la potestad, el derecho subjetivo y el interés legítimo, entre las pasivas el deber (en sentido estricto) y la obligación. La falta de uniformidad en la doctrina respecto de los conceptos de relación jurídica, de obligación y deber así como la inclusión o no del interés legítimo dentro de la categoría de derechos subjetivos ha conducido a una cierta confusión terminológica que requiere en cada momento conocer a qué posición se adscribe cada autor. Nosotros, hemos concluido, que las obligaciones no necesariamente deben de tener carácter patrimonial y hemos distinguido entre obligaciones materiales (*obbligazioni*) y obligaciones formales (*obblighi*), caracterizadas ambas por tener ante sí un derecho subjetivo, cuya naturaleza es la de un derecho de crédito (no necesariamente de carácter patrimonial). Asimismo, hemos hablado de deberes en sentido estricto (*doveri*) cuando frente a los mismos no se encuentra un derecho subjetivo sino una potestad o un interés legítimo.

SEGUNDA: Los vínculos susceptibles de producirse dentro del fenómeno tributario, han ido variando su naturaleza a lo largo del tiempo. Inicialmente, dichos vínculos se basaban en una relación de poder para posteriormente girar primero alrededor del concepto de relación jurídica, adoptándose una concepción calificada por algunos de estática, y después, por parte de un sector doctrinal, alrededor del concepto de procedimiento, adoptándose una concepción llamada, en contraposición, dinámica. Finalmente, otros han acabado por adoptar una posición ecléctica considerando que resulta imposible definir el fenómeno tributario de una forma unitaria, proponiendo así la necesidad de configurar el tributo no a partir de sus aspectos subjetivos o formales sino a partir del principio de capacidad contributiva.

TERCERA: A partir de las dos principales situaciones jurídicas subjetivas pasivas susceptibles de producirse en el ámbito tributario, el deber y la obligación, se han propuesto distintos criterios para determinar cuándo nos encontramos ante una u otra situación. La aplicación de los distintos criterios a los distintos flujos informativos considerados nos ha llevado a determinar en qué casos, nos encontramos ante deberes en sentido estricto o bien ante obligaciones, caracterizadas estas últimas, por constituir el lado correlativo de un derecho subjetivo llamado derecho de crédito e insertarse en una relación jurídica. De esta manera, el criterio de la patrimonialidad nos podrá servir para indicarnos si estamos ante una obligación material, no siéndonos útil para concretar, en caso contrario, si nos encontramos ante una obligación formal o ante un deber en sentido estricto. En relación al criterio de la tutela ejecutiva hemos concluido que tanto los deberes en sentido estricto como las obligaciones son susceptibles de tutela ejecutiva, de manera que la misma no nos podría servir de criterio diferenciador. De entender por tutela jurídica, la posibilidad de la Administración tributaria de acudir a la vía ejecutiva, este criterio habría que reconducirlo al de la patrimonialidad. El criterio de la correlatividad con derechos subjetivos, nos resulta el más sólido puesto que resulta de la misma definición de relación jurídica como aquella que se establece en base a dos situaciones jurídicas

constituidas por un derecho subjetivo y una obligación, de tal manera que la existencia de un derecho subjetivo supondrá que no nos encontramos ante un deber en sentido estricto sino ante un obligación. En relación con el criterio de la reacción del ordenamiento, no compartimos la postura que mantiene que cuando la reacción es de carácter indemnizatorio nos encontramos ante una obligación, puesto que el incumplimiento de las obligaciones formales no da lugar a indemnización alguna, sirviendo este criterio únicamente para las obligaciones pecuniarias. Se reconduce pues también este criterio al de la patrimonialidad. Finalmente, en relación con el criterio del sujeto activo del vínculo en virtud del cual los derechos subjetivos solo se dan frente la Hacienda Pública, la validez del mismo será función así de si a la misma se le reconoce una personalidad jurídica distinta de la Administración, cosa que no hacemos.

CUARTA: Los deberes de información, son deberes tributarios que pertenecen a la categoría de deberes públicos de prestación, siendo la prestación la conducta exigida por la norma, consistente en informar al sujeto activo del vínculo. Dichos deberes, cuando no corresponden a la Administración tributaria, constituyen prestaciones personales de carácter público y están vinculados al principio de reserva de ley, aunque la vigencia de dicho principio para el establecimiento de dichos deberes no es pacífica ni respetada escrupulosamente. Las distintas posturas doctrinales oscilan entre la necesidad de que los elementos esenciales deban de ser regulados por ley hasta la negación de que exista una reserva de ley.

QUINTA: Por lo que se refiere a la información dirigida a la Administración tributaria, en la medida en que se concreten los sujetos obligados y el contenido del deber (en sentido amplio), podremos hablar bien de sujeción y deberes en sentido estricto en el lado pasivo y de potestades en el lado activo cuando no exista aquella concreción o bien de obligaciones formales y derechos subjetivos en los casos en que aquella concreción sí que existe. Hemos comprobado también que los criterios de distinción entre deberes y obligaciones nos resultan de escasa utilidad dado el

concepto de obligación que hemos adoptado (que no se limita a las de carácter pecuniario). El deber (entendido en sentido amplio) de informar a la Administración constituye un deber público de carácter subjetivo por ser el sujeto activo la Administración tributaria y estar el sujeto pasivo coactivamente vinculado a realizar una prestación de carácter no patrimonial, o más concretamente de carácter personal, encuadrable dentro de las prestaciones a las que se refiere el artículo 31.3 CE que exige que sean establecidas mediante ley, aunque la misma puede habilitar a la Administración, mediante la atribución de potestades, para que determine el sujeto que debe de informar y el contenido de la información a facilitar. Finalmente, se ha visto que no existe base legal para defender la subsidiariedad del requerimiento de información sobre terceros que exigiría el previo requerimiento al sujeto al que se refiere dicho requerimiento.

SEXTA: A pesar de que la LGT establece que las prestaciones entre particulares resultantes del tributo son obligaciones materiales, hemos observado que en realidad ni los sujetos han de ser necesariamente particulares ni se trata siempre de obligaciones ni, finalmente, aceptando dicha denominación, serían las obligaciones necesariamente materiales, pudiendo ser también formales. La naturaleza no patrimonial de la prestación hemos visto que solo nos sirve para determinar que podemos encontrarnos ante una obligación formal o ante un deber en sentido estricto. Este deber nos queda acotado a partir del criterio de la correlatividad con un derecho subjetivo, concluyendo que cuando disponga el sujeto activo de un derecho subjetivo, nos encontraremos ante una obligación formal. Por lo que respecta a la condición de la prestación de deber público de carácter subjetivo, hemos analizado las prestaciones del sujeto activo concluyendo que nos encontramos ante deberes públicos, en la medida en que sirven tanto a la organización del tributo como a la función pública que los particulares desarrollan. Hemos confirmado también dicho carácter de deber público a partir de la consideración del interés jurídico protegido y del régimen jurídico aplicable. Se trata de un deber público de prestación puesto que

la actividad en que consiste la prestación se dirige a facilitar la aplicación de los tributos. Su naturaleza en fin es de carácter personal, de las previstas en el artículo 31.3 CE, en la medida en que se imponen coactivamente y tienen carácter contributivo, debiendo por lo tanto la imposición de dichas prestaciones de estar amparada por la reserva de ley.

SÉPTIMA: En relación con la información dirigida hacia los ciudadanos, nos hemos fijado en la misma tanto desde el punto de vista de la Administración (es decir como deber) como desde el punto de vista de los ciudadanos (es decir como derecho). En el primer caso hemos defendido el carácter jurídico de la información administrativa de manera que constituye un deber jurídico para aquella proporcionarla aunque según sea el tipo de información nos encontraremos ante un deber en sentido estricto (porque el ciudadano no ha ejercido todavía su potestad o porque no existe un correlativo derecho del ciudadano) o bien ante una obligación. Dicho deber jurídico (en sentido amplio) de informar es un deber público de carácter subjetivo cuya prestación consiste precisamente en una conducta consistente en informar al ciudadano. Desde el punto de vista de los ciudadanos, nos hemos planteado la correspondencia del deber de la Administración con un correlativo derecho de los ciudadanos. A partir de aquí hemos distinguido entre derechos y garantías, de tal manera que los distintos instrumentos de información pueden ser encuadrados dentro de uno u otro grupo de derechos (en sentido amplio) según que puedan ser exigidos o no, respectivamente, por los ciudadanos. Sin embargo, aún en el caso de los que pueden ser exigidos, la doctrina se ha planteado dudas dado que la normativa no prevé mecanismos reaccionales específicos ante el incumplimiento. En relación con la naturaleza jurídica de determinados instrumentos de información hemos visto que la mayoría de la doctrina considera que la contestación a una consulta tributaria tiene naturaleza jurídica de acto administrativo, aunque la jurisprudencia no comparte este criterio a pesar de su carácter vinculante. La consideración de las mismas como de carácter meramente informativo o como no

susceptibles de ser recurridas se ha pretendido utilizar como argumento para negar su carácter de acto administrativo sin embargo, los actos de la Administración de carácter informativo, no pierden la condición de administrativos por el hecho de tener carácter informativo y el hecho de que se niegue la posibilidad de recurrir las contestaciones a consultas no supone otra cosa que abundar en su carácter de acto administrativo, que de otra manera no podría ser recurrido. La consideración de los certificados como actos administrativos, a diferencia de lo que ocurre con las contestaciones a las consultas tributarias, resulta pacífica. En relación con la información sobre el valor de los inmuebles, a pesar de las semejanzas señaladas, hemos visto, en relación con la contestación, que no nos encontramos ante un caso idéntico al de la contestación a la consulta en base a que, en este caso, la misma no se refiere a una tarea de carácter hermenéutico sino a una cuestión de hecho como la valoración de un inmueble. Ello no obsta sin embargo para la consideración de dichas valoraciones como acto administrativo, a pesar del criterio en sentido contrario de la jurisprudencia. Las mismas consideraciones nos sirven para llegar a idénticos resultados en materia de acuerdos previos de valoración.

OCTAVA: Dado que todos los flujos de información se basan en el deber de unos de informar a otros, podemos concluir que, la comunicación tributaria, como concepto que abarca a todos aquellos flujos, constituye un deber tributario y, concretamente, un deber público de prestación que afecta tanto a quienes deben de informar a la Administración tributaria como a terceros distintos de ésta. Incluso vincula, aquel deber, a la misma Administración tributaria. El elemento común en todos los casos, estaría constituido por el interés general en que todos colaboren en la aplicación de los tributos o más en general, que todos contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos.

Capítulo quinto: Efectos de la comunicación tributaria.

1. EL INCUMPLIMIENTO DEL DEBER DE INFORMAR: 1.1. Por parte de la Administración tributaria. 1.2. A la Administración tributaria. 1.3. En las relaciones entre particulares. — 2. INFORMACIÓN SUMINISTRADA POR LA ADMINISTRACIÓN: 2.1. Delimitación del ámbito de estudio. 2.2. Presupuestos objetivos de la responsabilidad: 2.2.1. Daño resarcible. 2.2.2. Ausencia del deber jurídico de soportar el daño. 2.2.3. La lesión debe de ser imputable a la Administración. 2.2.4. Relación de causalidad. 2.3. Ausencia de responsabilidad: 2.3.1. Regulación legal de la ausencia de responsabilidad. 2.3.2. La interpretación razonable de la norma. 2.3.3. Carácter abierto de los supuestos. 2.3.4. Procedencia de los intereses de demora. 2.3.5. Procedencia de los recargos. 2.4. Efectos de las distintas manifestaciones del deber de informar: 2.4.1. La difusión de textos actualizados. 2.4.2. Publicación de las contestaciones a consultas. 2.4.3. Publicación de las resoluciones económico-administrativas. 2.4.4. Información sobre los criterios administrativos. 2.4.5. La consulta en bases informatizadas. 2.4.6. Comunicaciones. 2.4.7. Suministro de contestaciones a consultas. 2.4.8. Efectos de las contestaciones a consultas. 2.4.9. Efectos de los certificados tributarios. 2.4.10. Información sobre bienes inmuebles. 2.4.11. Efectos de los Acuerdos previos de valoración. — 3. INFORMACIÓN SUMINISTRADA A LA ADMINISTRACIÓN: 3.1. Responsabilidad por la información suministrada: 3.1.1. Falta de presentación de declaraciones. 3.1.2. Infracciones en las que no existe perjuicio económico. 3.1.3. Deber de suministro de información en plazo. 3.1.4. Deber de comunicar el domicilio fiscal. 3.1.5. Deberes contables y registrales. 3.1.6. Deberes relativos a la utilización del NIF. 3.1.7. Deber de aportar la información. 3.2. Efectos de la información dirigida a la Administración: 3.2.1. Información relativa al propio obligado tributario: 3.2.1.1. En el curso de un procedimiento. 3.2.1.2. Independiente de cualquier procedimiento. 3.2.2. Relativa a terceros: 3.2.2.1. En general. 3.2.2.2. Entidades financieras. 3.2.2.3. Funcionarios públicos. 3.2.2.4. Profesionales. 3.2.2.5. Quienes en general ejercen funciones públicas. 3.2.3. Límites al deber de informar y al uso de la información. — 4. INFORMACIÓN SUMINISTRADA ENTRE PARTICULARES: 4.1. Responsabilidad por la información suministrada: 4.1.1. Deberes de facturación. 4.1.2. Deberes relativos a la utilización del NIF. 4.1.3. Deberes de las entidades de crédito. 4.1.4. Deber de sigilo. 4.1.5. Deber de comunicar datos al pagador de rentas. 4.1.6. Deber de entregar el certificado de retenciones. 4.2. Efectos de la información entre particulares: 4.2.1. Comunicación de datos al retenedor. 4.2.2. Efectos del certificado de retenciones. 4.2.3. Efectos de la emisión de facturas. — 5. CONCLUSIONES.

1. El incumplimiento del deber de informar

1.1. Por parte de la Administración tributaria

En aquellos casos en que el flujo de información se origina en la Administración tributaria, aunque el artículo 85.1 LGT se expresa en los términos: *La Administración deberá prestar...*, en buena parte de los casos que el mismo artículo menciona no se estará hablando de obligaciones ya que nos hallamos ante

prestaciones de la Administración que no llevan asociado ningún tipo de sanción¹ ni otorgan al titular de la posición activa acción alguna para su exigencia. Nos encontraremos pues ante deberes jurídicos generales², es decir, ante situaciones de mera sujeción a la norma.

En la mayoría de los casos, la información errónea suministrada por la Administración dará lugar a que quien haya procedido según el criterio indicado por la misma no incurrirá en responsabilidad ni, por lo tanto, cometerá infracción alguna. Si la información facilitada ha producido perjuicios económicos al ciudadano, habrá que considerar si dicho perjuicio puede ser resarcido a través de los mecanismos de revisión previstos en la normativa tributaria. Hablaremos entonces de acciones de reembolso.

Sin embargo cuando esta última vía no es posible la única vía para reclamar ante la Administración será la exigencia de responsabilidad patrimonial derivada del funcionamiento de los servicios públicos. Hablamos aquí de acciones de responsabilidad patrimonial.

1.2. A la Administración tributaria

Cuando, mediando un comportamiento intencionado o negligente, se produce el incumplimiento de una situación pasiva de contenido obligacional, como consecuencia del cual deriva la lesión de un derecho subjetivo en favor de la Administración tributaria, el ordenamiento jurídico prevé, como efecto de aquel incumplimiento, una reacción de carácter sancionador, cuyo procedimiento y

¹ *Un deber que quiera ser calificado como deber jurídico tiene que llevar aparejada una sanción* (DÍEZ-PICAZO, L., *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial*, Volumen II, Civitas, Madrid, 1996, pág. 82).

² El deber jurídico general *solo expresa el directo sometimiento a las normas* (HERNÁNDEZ GIL, A., *Derecho de Obligaciones*, Ceura, Madrid, 1983, pág. 61).

tipificación se desarrolla en el Título IV, relativo a la potestad sancionadora, de la LGT.

Las infracciones y sanciones tributarias se tipifican en el tercer capítulo del mencionado Título. Dentro de la distinta tipología de infracciones que allí encontramos, una parte de ellas están directamente vinculadas al incumplimiento del deber de informar a la Administración.

Como consecuencia del incumplimiento del deber de informar puede producirse un perjuicio económico para la Hacienda Pública. El caso paradigmático en este caso es el previsto en el artículo 192 LGT, en donde se tipifica el incumplimiento de la obligación de presentar, de forma completa y correcta, declaraciones o documentos que resultan necesarios para practicar liquidaciones por parte de la Administración³. Se incluye la falta de presentación de la declaración.

También puede ocurrir que la falta de cumplimiento del deber de informar no suponga, de forma directa, un perjuicio económico para la Hacienda Pública. Así por ejemplo, la falta de presentación o la presentación incompleta o inexacta de autoliquidaciones o declaraciones que no hayan de suponer ingreso, la falta de atención de requerimientos individualizados de información o el incumplimiento de los deberes relativos a la utilización del NIF.

En todos estos casos, a diferencia de lo que ocurre cuando es la Administración tributaria la que incumple con su deber de informar, la responsabilidad derivada del incumplimiento no da lugar a indemnización sino, como ya se ha dicho, a la aplicación del régimen sancionador tributario.

Habrà que tener en cuenta pues, para determinar si efectivamente se ha producido infracción, tanto los principios que rigen el orden penal como los derivados de la

³ La falta de presentación de autoliquidaciones queda subsumida, cuando estas suponen un ingreso tributario, en la falta de ingreso de la deuda tributaria, infracción prevista en el artículo 191 LGT.

potestad sancionadora de la Administración que se encuentran tanto recogidos en la LRJAPAC como en la LGT. En particular habrá que tener en cuenta si en el incumplimiento ha mediado dolo o culpa, pues de lo contrario, estando proscrita del ámbito sancionador la responsabilidad objetiva (a diferencia de lo que ocurre con la responsabilidad de la Administración), nunca podría hablarse de infracción a pesar de que se hubiera producido incumplimiento o cumplimiento defectuoso.

1.3. En las relaciones entre particulares

Los deberes formales entre particulares resultantes del tributo son deberes de información: así, entregar factura o certificado de retenciones o suministrar los datos para la correcta emisión de dichos documentos.

El régimen sancionador tributario prevé también el incumplimiento de dichos deberes. Así, en la LGT se tipifica el incumplimiento de las obligaciones de facturación, de las obligaciones relativas a la utilización del NIF, de deber de sigilo, del deber de comunicar datos al pagador de rentas o del deber de entregar el certificado de retenciones.

El régimen del incumplimiento de estos deberes es el mismo que el previsto para el incumplimiento de los deberes de información a la Administración, motivo por el cual, cabe extender a este caso todo lo dicho en relación con el régimen de responsabilidad establecido para aquellos deberes.

2. Información suministrada por la Administración

Cuando la Administración informa al ciudadano crea en este una expectativa basada en una apariencia de certeza en la que, dada la naturaleza de la fuente, aquel confía, de tal modo que determina su actuación en el sentido que se le ha indicado. Si

finalmente dicha información no es correcta y como consecuencia de la actuación basada en aquella información se produce un daño, este, debe de ser reparado⁴.

Las lesiones producidas a los particulares como consecuencia del funcionamiento, normal o anormal, de los servicios públicos dan derecho a estos a ser indemnizados por la Administración. Así se establece en el artículo 106.2 de la Constitución y se desarrolla, con carácter general en el Título X de la LRJAPAC.

2.1. Delimitación del ámbito de estudio

No hay que confundir la responsabilidad patrimonial de la Administración tributaria con la ausencia de responsabilidad del obligado tributario como consecuencia de la información (o su ausencia cuando es preceptiva) dada por la Administración.

En relación con la ausencia de responsabilidad, el artículo 179.2.d) LGT establece que las acciones u omisiones tipificadas en las leyes, no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, lo cual sucederá cuando el obligado tributario haya adecuado su actuación a los criterios manifestados por la Administración. En estos casos, la “responsabilidad” de la Administración tributaria, no da lugar a indemnizar al obligado tributario sino que a éste se le exonera de responsabilidad, es decir, se considera que no ha cometido infracción tributaria alguna por concurrir causa de justificación.

En otros casos, el detrimento patrimonial sufrido por el obligado tributario como

⁴ *Toda una serie de principios generales encuentran aquí campo abonado para su aplicación, desde el principio de seguridad jurídica hasta el de protección de la buena fe, pasando por aquel otro según el cual nadie puede ir en contra de sus propios actos... La mayoría de los principios apenas mencionados encuentran su positivización en el principio de confianza legítima* (GALÁN GALÁN, A., “La Comunicación Pública”, en TORNOS MAS, J. y GALÁN GALÁN, A. [Coords.], Comunicación Pública, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 72).

consecuencia de la actuación informativa de la Administración tributaria se puede recuperar a través de los mecanismos de revisión previstos en la propia normativa tributaria.

En la medida que el obligado tributario pueda recuperar lo ingresado en exceso como consecuencia de la actuación de la Administración, por cualquiera de los medios de revisión previstos en el art. 213 LGT o, como consecuencia de la desestimación de estos, por la vía judicial, no habrá lugar a indemnización y, por lo tanto, no nos moveremos en el plano de la responsabilidad administrativa, vinculada a la idea de indemnización y al procedimiento administrativo específicamente establecido. Entonces, la indemnización, derivada de la pérdida temporal de disponibilidad de las cantidades ingresadas, se hace efectiva mediante los intereses de demora.

En este último caso, la distinción fundamental a tener en cuenta es la que existe entre acciones de responsabilidad patrimonial y acciones de reembolso.

En las acciones de reembolso lo que se pretende es recuperar lo ingresado bien porque se hizo indebidamente aquel ingreso (es el caso de la autoliquidación, correspondiendo entonces la vía de la solicitud de devolución de ingresos indebidos o la rectificación de autoliquidaciones), o bien porque siendo debido el ingreso, no correspondía (es el caso de la liquidación practicada por la Administración, correspondiendo entonces la vía del recurso o la reclamación).

En cambio, en las acciones de responsabilidad patrimonial se pretende el reconocimiento de un daño antijurídico y, consecuentemente, una indemnización⁵.

De esta manera, siempre que sea posible recuperar lo pagado de forma improcedente por una vía específicamente prevista en la normativa (acción de reembolso) y distinta

⁵ Cfr. CHECA GONZÁLEZ, C., *La Responsabilidad Patrimonial de la Administración Tributaria*, Aranzadi Thomson Reuters, 2011, pág. 31.

de la de la responsabilidad patrimonial, será aquella y no ésta la que habrá que seguir y no se podrá hablar de responsabilidad patrimonial⁶.

Nos encontramos pues ante dos acciones distintas y perfectamente delimitadas que tienen sus propios procedimientos, las de reembolso previstas en la LGT y las de responsabilidad patrimonial⁷ en la LRJAPAC⁸.

Ubicados ya en el campo de la responsabilidad patrimonial, cabe plantearse si todos los casos de información errónea de la Administración, de los que resulte la producción de un daño, son susceptibles de indemnización, es decir, si dan lugar a responsabilidad.

Son variados los modelos propuestos, desde el que propugna que la información solo puede ser suministrada por órganos especializados (así por ejemplo las consultas tributarias, cuya contestación vinculante corresponde a la Dirección General de

⁶ *Las cuotas tributarias por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados... así como las relativas al Impuesto sobre Bienes.... no constituyen un daño efectivo según el artículo 139.2 de la Ley 30/1992, porque según el artículo 57 del RDL 1/1993, de 24 de septiembre : "cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente, por resolución firme, haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución de un acto o contrato, el contribuyente tendrá derecho a la devolución de lo que satisfizo por cuota del Tesoro, siempre que no le hubiere producido efectos lucrativos y que reclame la devolución en el plazo de cinco años a contar desde que la resolución quede firme". Por lo tanto, esta vía y no la de la responsabilidad patrimonial de la Administración es el cauce adecuado para solicitar la devolución de lo ingresado indebidamente. Al ser ambos tributos cedidos, corresponde a la actora frente a la Comunidad de Cataluña, y al Ayuntamiento de Reus, y no a la Administración del Estado, solicitar la devolución de tales importes (SAN de 20 de julio de 2001, FD 7º, párrafo 1º [JUR 2001\296153]).*

⁷ *...no son equiparables las acciones de reembolso y de responsabilidad patrimonial, ambas tienen naturaleza distinta y distinto fundamento y por tanto distinto tratamiento jurídico... (STS de 29 de enero de 2004, FD 1º, párrafo 4º del núm. 30 [JUR 2004\1077]).*

⁸ El AMPLGT (remitido para información pública el 23 de junio de 2014), crea un nuevo procedimiento especial para la revisión de actos dictados al amparo de normas tributarias que hayan sido declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes al Derecho de la Unión Europea, eliminándose, a decir de la exposición de motivos, el vacío legal procedimental existente, en el ámbito tributario, en materia de responsabilidad patrimonial del Estado legislador. Con dicho procedimiento, regulado en un nuevo artículo 219 bis LGT, se pretende evitar el recurso a la LRJAPAC para los casos mencionados

Tributos o al órgano equivalente de las CCAA), reduciendo así la magnitud de los errores susceptibles de cometerse y, por lo tanto el número de casos de exigencia de responsabilidad a los que la Administración podría enfrentarse, hasta el que propugna que todos los órganos puedan informar pero solo aquellos que pueden generar confianza legítima, por su mayor especialización, darían lugar, en caso de error, a responsabilidad patrimonial, debiendo de estarse, en el resto de casos, a las circunstancias concurrentes para apreciar aquella responsabilidad⁹.

2.2. Presupuestos objetivos de la responsabilidad

Para que exista derecho a indemnización, el daño alegado debe de ser resarcible, es decir: efectivo, evaluable económicamente e individualizado (art. 139.2 LRJAPAC). Además el lesionado no debe de tener el deber jurídico de soportar el daño (art. 141.1 LRJAPAC). La lesión producida debe de ser imputable a la Administración, es decir debe de ser la titular del servicio público cuyo funcionamiento ha causado el daño. Finamente, debe de existir una relación de causalidad entre el daño producido y el funcionamiento del servicio público (art. 139.1 LRJAPAC).

2.2.1. Daño resarcible

⁹ Estos modelos constituyen intentos de armonizar dos tendencias que en materia informativa se producen en las Administraciones contemporáneas. Por un lado, y en virtud de un principio de transparencia, incrementar notablemente la información a los ciudadanos, por otro profundizar en la protección de la confianza legítima de aquellos en la información suministrada por la Administración. Garantizar la confianza cuando el volumen de información y de empleados públicos que la suministran es considerable supondría asumir un número creciente de errores que podría llegar a comprometer los recursos de la Administración. Para evitarlo, la reacción sería justo la contraria de la inicial, reducir al máximo la información suministrada, con todos los perjuicios asociados que ello conllevaría. Como se ha dicho se trata de articular el modelo adecuado de suministro de información capaz de armonizar un volumen importante de información al ciudadano con el respeto a la confianza que este deposita en dicha información (Cfr. GALÁN GALÁN, A., “La Comunicación Pública”, en TORNOS MAS, J. y GALÁN GALÁN, A. [Coords.], *Comunicación Pública*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 74).

a) El daño efectivo

El daño ha de ser efectivo, se descarta por lo tanto la compensación de perjuicios futuros o simplemente esperables¹⁰. Dicho daño debe de ser real, no hipotético¹¹, es decir no ha de derivar de una situación que todavía no se ha producido y que no se sabe si se va a producir algún día¹². En definitiva, no son indemnizables los daños hipotéticos como son los que derivan de una situación futura¹³. La indemnización sin embargo, puede comprender tanto el daño emergente como el lucro cesante¹⁴.

Para ser efectivo, no es preciso que el daño sea inmediato, pero debe de ser cierto. Aún así, para ser indemnizable deberá de ser de imposible eliminación. Si es posible

¹⁰ *...es doctrina sobradamente conocida de esta Sala que la indemnización en ningún caso puede cubrir daños eventuales y futuros...* (STS de 4 de noviembre de 2005, FJ 6º, párrafo 1º [RJ 2006\4133]).

¹¹ *...para que exista responsabilidad es imprescindible que del acto... se derive un daño antijurídico, porque, si no se produce éste,...no [se] genera responsabilidad* (STS de 4 de noviembre de 2005, FD 2º, párrafo 5º [RJ 2006\1544]).

¹² *...se invoca una situación que todavía no se ha producido y que no se sabe si se va a producir alguna vez. En tales circunstancias, no hay lesión indemnizable* (STS de 16 de octubre de 1997, FD 3º [RJ 1997\7442]).

¹³ *... los daños y perjuicios cuya indemnización se pretende y que se dicen nacidos con la propia Orden de suspensión son daños hipotéticos y no efectivos puesto que derivan, como esta Sala ya ha declarado, de una situación futura, no reuniendo el citado daño el requisito de efectividad exigido por el artículo 139.2 de la Ley 30/1992* (STS de 7 de febrero de 2006, FD 4º, párrafo 5º [RJ 2006/736]).

¹⁴ *...es indispensable que, entre otros requisitos, el daño que se invoque, además de ser evaluable económicamente, sea real y efectivo, por más que esta realidad o efectividad no sólo hayan de tenerse por cumplidas cuando se trata de consecuencias lesivas pretéritas o actuales, sino también de futuro acaecimiento, pero, por supuesto, siempre que, por su carácter fatal derivado de esa anterioridad o actualidad, sean de producción indudable y necesaria, por la anticipada certeza de su acaecimiento en el tiempo, y no, por el contrario, cuando se trata de acontecimientos autónomos con simple posibilidad, que no certeza, de su posterior producción, dado su carácter contingente y aleatorio, que es lo que sucede generalmente con las simples expectativas, de cuya naturaleza y caracteres claramente participa el precio no percibible y consiguiente lucro cesante...* (STS de 2 de enero de 1990, FD 2º, párrafo 5º [RJ 1990/147]).

reducirlo, la indemnización solo alcanzará al daño restante¹⁵.

b) Daño evaluable económicamente

La problemática de la valoración de los daños suele girar alrededor de los llamados daños morales puesto que en los materiales los bienes dañados se pueden sustituir por otros similares o por dinero de valor equivalente¹⁶.

El daño moral, por su parte, no puede suponer una derivación o ampliación del daño material¹⁷. *La situación básica para que pueda darse lugar a un daño moral indemnizable consiste en un sufrimiento o padecimiento psíquico*¹⁸. Los daños morales no pueden, sin embargo, ser considerados cuando derivan de la carga de

¹⁵ Así, por ejemplo, se ingresa un tributo por haber informado la Administración que no era posible acogerse a una exención (obviamos la cuestión de la prueba). Posteriormente resulta que dicha exención era aplicable por constar una contestación a consulta vinculante cuyo supuesto de hecho era idéntico. No procederá indemnización derivada de un procedimiento de responsabilidad patrimonial por lo ingresado al ser posible eliminar el daño mediante la estimación de una solicitud de rectificación de autoliquidación. Si que procederá sin embargo indemnización, aunque en forma de intereses de demora, tal es su naturaleza, por el tiempo en que la Administración mantuvo en su poder lo ingresado.

¹⁶ *...los daños morales, por oposición a los meramente patrimoniales, son los derivados de las lesiones de derechos inmateriales y no tienen propiamente un equivalente económico en cuanto tal aun cuando, obviamente, pueden generar en quien los ha sufrido un derecho a la compensación pecuniaria o reparación satisfactoria* (STS de 24 de marzo de 2004, FD 5º, párrafo 3º [RJ 2004\1951]).

¹⁷ *El concepto [de daño moral] es claro y estricto; no comprende aspectos del daño material. Si una lesión del derecho subjetivo atenta a la esfera patrimonial del sujeto no pretenda éste que alcance también a la esfera espiritual. Hay daño moral exclusivamente cuando se ha atentado a un derecho inmaterial de la persona: es el caso del honor, intimidad e imagen..., es el caso también de la muerte del ser querido, tanto si es del hijo menor que no produce perjuicio económico, sino también del padre de familia que, además, sí lo produce; es el caso, asimismo, del «pretium doloris». Pero no cabe alegarlo si se produce y se reclama un perjuicio patrimonial, es decir, cuando la lesión incide sobre bienes económicos, a modo de una derivación o ampliación del daño patrimonial* (STS 1031/2002, de 24 de marzo, Sala Civil, FD 5º, párrafo 3º [RJ 2002\9736]).

¹⁸ STS 533/2000, de 31 de mayo, Sala Civil, FD 2º, párrafo 7º (RJ 2000\5089).

acudir a un procedimiento judicial¹⁹.

La evaluación de los daños y perjuicios causados debe de ser realizada mediante un juicio estimativo que tenga en cuenta de forma conjunta todos los datos del caso²⁰.

Así pues, no tan solo los daños materiales derivados de una incorrecta información suministrada por la Administración darán lugar a responsabilidad de esta y, por lo tanto, al deber de indemnizar, también los daños morales eventualmente causados, aunque no supongan lesión patrimonial, podrán dar lugar a indemnización²¹.

c) Daño individualizado

La problemática en este caso consiste en determinar cuáles son las dimensiones del grupo susceptibles de hacer perder la condición de individualizado al daño producido. Cuando el daño afecte a todo un sector puede ser calificado de colectivo,

¹⁹ Así, los daños morales derivan de situaciones de sufrimiento, o padecimiento psíquico, impotencia, zozobra, ansiedad, angustia, en general se trata de *estados de ánimo permanentes o de una cierta intensidad que no necesariamente se identifican con la carga derivada de acudir a un procedimiento jurisdiccional para obtener la anulación de un acto administrativo contrario a la solicitud formulada* (STS de 24 de marzo de 2004, FD 5º, párrafo último [RJ 2004\1951]).

²⁰ ... *la evaluación económica de los daños materiales o morales, del detrimento patrimonial o de las secuelas de las lesiones ha de realizarla equitativamente el tribunal tras un juicio estimativo fundado en la apreciación conjunta y racional de todos los datos aportados al proceso y orientado a señalar una cantidad dineraria que suponga la compensación adecuada a la entidad de los daños y perjuicios sufridos...* (STSJ Canarias 12/1999, de 4 de enero, FD 3º [RJCA 1999\918]).

²¹ Tal sería el caso, por ejemplo de quien viviendo con su madre y careciendo de recursos económicos, acude a la Administración al morir aquella para que se le informe de la tributación del único bien dejado en herencia, la vivienda habitual (extremo que se hizo constar expresamente), al tiempo que los servicios de atención al contribuyente le confeccionan la “autoliquidación” del Impuesto sobre Sucesiones en donde resulta una cantidad a pagar de la que no dispone, motivo por el cual debe de vender la vivienda por no aceptarla como garantía las distintas entidades bancarias a las que se dirigió con el fin de obtener un crédito para pagar el tributo. Finalmente resultó, hecha ya la venta y viviendo el contribuyente de alquiler, que la vivienda habitual tenía una bonificación del 95%. En este caso, no se producen daños materiales puesto que puede recuperar lo pagado por la vía de la rectificación de autoliquidaciones, sin embargo podrían apreciarse, entendemos, daños morales derivados de una mala información por parte de la Administración y por lo tanto, un derecho a ser indemnizado.

motivo por el cual no será resarcible²².

Resultan de interés aquellas situaciones en que la Administración lleva a cabo campañas de información que, aun con la intención de facilitar las tareas fiscales a los obligados tributarios, acaban produciendo más confusión de la preexistente, induciendo una mayor tributación o fomentado la ignorancia del derecho a devolución²³.

2.2.2. Ausencia del deber jurídico de soportar el daño

La lesión producida deberá de ser antijurídica²⁴, no tan solo porque la actuación lesiva resulte contraria a Derecho sino porque quien la padece no está obligado a soportarla²⁵. Así pues, lo esencial es saber si existe obligación jurídica de soportar el

²² *...las disposiciones reglamentarias únicamente dan lugar a responsabilidad patrimonial de la Administración en los supuestos en que de las mismas se deriven cargas generadoras de daños individualizados y evaluables, no con carácter general y uniforme a los administrados en cuanto miembros de una colectividad, cual sería el caso de consecuencias desfavorables para los agentes intervinientes en un determinado sector de actividad al que va dirigida la norma reglamentaria en cuestión de manera general al estar dicho sector sometido a un régimen jurídico especial sino en aquellos supuestos en que tales cargas se impongan de modo singularizado y especial a determinados agentes, entidades o personas que actúan en el sector de referencia en función de una específica circunstancia que en ellos concurra...* (STS de 4 de marzo de 1996, FD 1º, párrafo 1º [RJ 1996\2048]).

²³ Resulta muy ilustrativo el ejemplo citado por ROZAS recordando una anterior campaña de Hacienda: *No se puede difundir a los cuatro vientos que de no haber ganado más de una módica cantidad no es preciso presentar la declaración, cuando se sabe que en tales casos lo más conveniente es declarar para obtener la devolución de las prestaciones a cuenta satisfechas. Eso no es informar, es engañar al más desfavorecido* (ROZAS VALDÉS, J.A., “Actuaciones Administrativas de información al contribuyente”, en *Estudios de derecho financiero y tributario: Homenaje al profesor Fernando Vicente-Arche, Domingo*, Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, núm. monográfico 20, 1996, pág. 269). En esta línea el mismo autor se ha planteado la legitimidad de incluir en los formularios de declaración la opción de renunciar a la devolución.

²⁴ La actuación será antijurídica cuando el perjuicio de ella derivado va más allá de lo que se consideran cargas u obligaciones generales o de los sacrificios exigidos por la convivencia o por la propia naturaleza de los servicios que presta la Administración.

²⁵ Siendo el perjuicio un detrimento patrimonial cualquiera, para que haya lesión resarcible se requiere que ese detrimento patrimonial sea antijurídico, no ya porqué la conducta de su autor sea contraria a

resultado lesivo, motivo por el cual se valora el resultado y no la acción que lo provoca²⁶.

La concurrencia de una causa de justificación excluye la antijuricidad de la actuación administrativa, de manera que cuando la actuación de la Administración esté justificada, existirá obligación de soportar el daño²⁷. Queda pues por determinar cuáles son las causas de justificación.

La principal causa de justificación es que la Ley imponga o autorice a causar el daño (es de suponer que, previamente se ha realizado una ponderación de los distintos intereses en conflicto). Aún así, el exceso de la Administración en la aplicación de la Ley hace desaparecer el deber de soportar el daño. Nacerá, en el perjudicado, un derecho a ser indemnizado, precisamente en la medida de aquel exceso administrativo, que, de hecho, supondrá un funcionamiento anormal de los servicios públicos.

Derecho (antijuricidad subjetiva) sino porque el sujeto que lo sufre no tiene el deber jurídico de soportarlo (antijuricidad objetiva) (GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ RODRIGUEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo II, Civitas, Madrid, 1993, pág. 373).

²⁶ *La antijuricidad que se predica de la lesión no hace referencia a la conducta del agente (antijuricidad subjetiva), sino al resultado de aquélla, que impide calificar como lesión el perjuicio que el obligado tiene obligación de soportar (antijuricidad objetiva). Como declara el Tribunal Supremo (así, sentencia de 27 de enero de 1971), la lesión supone un "perjuicio que no es antijurídico por la manera de producirse, sino porque el titular del bien o derecho lesionado no tiene el deber jurídico de soportarlo, aun cuando el agente que lo ocasione obre dentro del marco de la licitud (Dictamen CE 53744/1990, de 26 de julio, Consideración III).*

²⁷ Un particular reclama, por vía de responsabilidad patrimonial, los gastos de abogado realizados para obtener la revocación de una liquidación tributaria (información jurídico-formal), finalmente estimada (STS de 1 de diciembre de 2009, [RJ 2010\368]). *...nadie discute que en los supuestos analizados...la Administración tributaria causó un daño patrimonial real, efectivo, evaluable económicamente e individualizado en los administrados...La discrepancia...se encuentra en el requisito de la lesión, que ha de ser antijurídica, es decir...debe de tratarse de un daño que los particulares no tengan el deber jurídico de soportar (párrafo 3º del FD 3º)...para apreciar si el detrimento patrimonial que supone para un administrado el pago del asesoramiento que ha contratado constituye una lesión antijurídica, ha de analizarse...sí, pese a su anulación, la decisión administrativa refleja una interpretación razonable de las normas que aplica, enderezada a satisfacer los fines para los que se ha atribuido la potestad que ejercita (párrafo 4º del FD 4º).*

En aquellos casos en que, no produciéndose exceso, la actividad administrativa no necesariamente ha de producir daño al particular, nos encontraremos ante un funcionamiento normal de los servicios públicos que, aún así, si el daño finalmente se produce, los particulares no tienen el deber de soportarlo.

2.2.3. La lesión debe de ser imputable a la Administración

Según la causa que dé lugar al daño, la imputación a la Administración puede derivar del funcionamiento normal o anormal del servicio público, de la creación de un riesgo por la propia Administración o por enriquecimiento injusto de la misma.

Según la actividad desarrollada por la Administración el daño puede derivar del ejercicio de la potestad reglamentaria, de un acto administrativo²⁸ o de su ausencia²⁹ o bien, de un hecho o actuación material³⁰.

a) Daño derivado del funcionamiento de un servicio

El concepto de servicio público deberá de tomarse en sentido amplio de manera que

²⁸ Así por ejemplo, se notifica una liquidación (información jurídico-formal) a un sujeto pasivo, que por ausencia, recibe e ingresa un familiar que se hallaba en su domicilio. Finalmente resulta acreditado que el verdadero sujeto pasivo era un tercero con idéntico nombre. Han pasado los plazos para recurrir.

²⁹ Para obtener una exención tributaria la Administración tributaria de una CCAA requiere al obligado tributario una certificación (información jurídico-formal) de estar acogido a determinado régimen. Dicha certificación debe de ser emitida por la AEAT, que no atiende la solicitud de la misma hecha por el obligado tributario. Entre tanto la Administración de la CCAA, puesto que el requerimiento no ha sido atendido gira liquidación complementaria puesto que no se ha acreditado la procedencia de la exención mediante el certificado. Se ingresa la liquidación. Cuando finalmente la AEAT entrega el certificado han pasado los plazos para presentar recurso.

³⁰ A través de un servicio de consultas por correo electrónico de la Administración se informa del hecho de que una operación con inmueble (por ejemplo ajuste de los porcentajes de una división horizontal a la realidad sin que suponga aumento de superficie de ninguna de las partes) está sujeta a tributación por actos jurídicos documentados, motivo por el cual el obligado tributario solicita la valoración del inmueble, para decidir si ejecuta o no la operación, ingresando la tasa correspondiente por la valoración. Finalmente la operación resultó estar no sujeta al impuesto (naturalmente no es posible la devolución de la tasa porque el servicio de valoración efectivamente se prestó).

cualquier actividad propia de la Administración será susceptible de quedar sujeta al régimen de responsabilidad patrimonial³¹, aunque, cuando la Administración desarrolle actividades económicas sujetas al Derecho privado, resultará de aplicación el régimen de responsabilidad civil³².

b) Daño derivado de una situación de riesgo

La Administración no debe de responder del daño cualquiera que sea el riesgo creado. Éste deberá de ser relevante, tener suficiente entidad para que se pueda hablar de valoración negativa.

Se excluyen de responsabilidad, y por lo tanto del deber de indemnizar, los casos en que se ha producido fuerza mayor, pero no los casos fortuitos³³.

c) Enriquecimiento injusto

El enriquecimiento puede derivar de una prestación realizada en cumplimiento de una obligación (real o supuesta)³⁴, de una invasión indebida por parte de la

³¹ ...lo que supone identificar al servicio público con toda actuación, gestión, actividad o tarea propias de la función administrativa que se ejerce, incluso con la omisión o pasividad (STS de 5 de julio de 1989, FD 2º [RJ 1989\4338]).

³² Cfr. CASINO RUBIO, M., “El derecho sancionador y la responsabilidad de la Administración”, *Documentación Administrativa*, núm. 254-255, pág. 366.

³³ En el caso fortuito el evento está íntimamente relacionado con el funcionamiento del servicio público sin embargo en la fuerza mayor el evento lesivo es ajeno a la organización y a la actividad (Cfr. STS de 31 de mayo de 1999, FD 5º, letra A, párrafo 3º [RJ 1999\6154]).

³⁴ Así por ejemplo, la Administración notifica (comunicación jurídico-formal) una liquidación al sujeto pasivo, el cual la ingresa, descubriendo posteriormente, agotados los plazos para recurrir, que la misma ya había sido liquidada, casi cuatro años antes, mediante autoliquidación por el gestor administrativo de dicho sujeto pasivo. La liquidación ingresada no admite un procedimiento de devolución por ser el ingreso debido. Respecto a la autoliquidación, cuando la duplicidad se advierte, ya han transcurrido los cuatro años para solicitar la devolución de ingresos indebidos.

Administración de bienes ajenos³⁵ o de gastos realizados en dichos bienes³⁶.

2.2.4. Relación de causalidad

El artículo 139.1 LRJAPAC establece que la lesión sufrida debe de ser consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos³⁷.

Para determinar la existencia de nexo causal, la jurisprudencia dominante separa los distintos elementos susceptibles de producir el daño y se fija en aquel que con mayor probabilidad ha podido producirlo, considerándolo entonces como la causa generadora³⁸.

El nexo causal, sin embargo, puede quebrarse por la propia intervención del perjudicado o por la de un tercero.

En el primer caso para determinar la existencia de responsabilidad de la Administración habrá que estar a la conducta de aquel perjudicado y en concreto a la

³⁵ Tal es el caso de cuando se procede a la enajenación de bienes sin haberse notificado (falta de la preceptiva –artículo 170.3.b LGT– comunicación) la providencia de apremio, lo cual impidió al embargado acreditar el pago de la deuda.

³⁶ La incorrecta notificación del acuerdo de enajenación impidió que el embargado tuviera conocimiento de la enajenación por parte de la Administración tributaria de un inmueble de su propiedad que se adjudicó ella misma en virtud de lo establecido en el artículo 172.3 LGT, quedando acreditado que el embargado realizó gastos en el inmueble cuando el mismo ya había sido adjudicado.

³⁷ *...que la lesión sea imputable a la Administración y consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos; y que, por tanto, exista una relación de causa a efecto entre el funcionamiento del servicio y la lesión...* (STS de 17 de febrero de 1998, FD 5º, párrafo 2º [RJ 1998\1636]).

³⁸ *...hay que reconocer, con la doctrina, que el concepto de relación causal se resiste a ser definido apriorísticamente con carácter general, supuesto que cualquier acaecimiento lesivo... se presenta normalmente no ya como el efecto de una sola causa, sino más bien, como el resultado de un complejo de hechos y condiciones que pueden ser autónomos entre sí o dependientes unos de otros, dotados sin duda, en su individualidad, en mayor o menor medida, de un cierto poder causal. El problema se reduce a fijar entonces qué hecho o condición puede ser considerado como relevante por sí mismo para producir el resultado final.* (STS de 5 de diciembre de 1995, FD 2º [RJ 1995\9061]).

incidencia de la misma en el resultado lesivo, es decir, en la relación de causalidad³⁹. La graduación resultante puede ir desde la total vinculación de la conducta al resultado⁴⁰ hasta la falta de verdadera relación de aquella con el mismo, pasando por la concurrencia de culpas, tanto del perjudicado como de la Administración.

En el segundo caso, la intervención de un tercero en el resultado lesivo, habrá que estar a los mismos casos previstos para la intervención del propio perjudicado, es decir apreciar la responsabilidad administrativa según la incidencia de aquel en el resultado, pudiendo darse en este caso la concurrencia de culpas entre las tres partes

³⁹ Se notifica (información jurídico-formal) indebidamente un requerimiento de ingreso como consecuencia de la desestimación de una reclamación cuando dicha resolución había sido recurrida en vía contenciosa y habiendo sido decretada, en dicha vía, la permanencia de la suspensión del acto recurrido. No habiendo sido atendido el requerimiento, la Administración tributaria ejecuta el aval constituido en una entidad financiera, que entabla un juicio ejecutivo, en ejecución de la garantía, contra el avalado con el fin de resarcirse de lo ingresado a la Administración tributaria. La Administración reconoce el error y devuelve lo ingresado al obligado tributario que, sin embargo, se ha tenido que hacer cargo de los costes procesales del juicio entablado por la entidad financiera. El obligado formula reclamación patrimonial a la Administración por dichos costes, provocados por la ejecución indebida del aval. La Administración alega ruptura del nexo causal por no haber atendido el avalado los llamamientos extrajudiciales del avalista. Finalmente el Tribunal Supremo resuelve: *...entre las diversas concepciones con arreglo a las cuales la causalidad puede concebirse, se imponen las que explican el daño por la concurrencia objetiva de factores cuya inexistencia, en hipótesis, lo hubiera evitado...este modo de acometer el análisis de la relación causal nos permite afirmar que los importes...derivados del juicio ejecutivo...son fruto de aquel anómalo acontecer administrativo, ya que, de haber esperado a la interposición del recurso Contencioso-Administrativo y a la notificación de los autos suspendiendo la ejecución de la deuda tributaria, no se hubiera abierto la vía de apremio ni ejecutado el aval, presupuesto del ulterior procedimiento de ejecución. Esta conclusión no se ve enervada por la circunstancia que el recurrente no atendiera a los llamamientos extrajudiciales que su acreedor le envió a fin de hacer efectiva la deuda, en primer lugar, porque tal circunstancia no niega que la ejecución del aval tuviera origen en la indebida actuación administrativa y, en segundo término, porque no se puede entender quebrado el vínculo causal atribuyendo al sujeto pasivo el deber de evitar el daño pagando una cantidad que ni él ni el avalista nunca debieron abonar* (STS de 10 de noviembre de 2008, FD 5º, párrafos 1º y 2º [RJ 20008\6666]).

⁴⁰ El gestor administrativo de un obligado tributario ilocalizable realiza el ingreso de una autoliquidación por duplicado debido a una deficiencia de la aplicación informática en línea que informaba erróneamente sobre la necesidad de repetir el proceso cuando en realidad el mismo ya se había efectuado. Puesto que la solicitud de devolución de ingresos indebidos solo puede ser efectuada por los obligados tributarios (art. 32 LGT), al gestor no le queda más alternativa que recuperar lo ingresado en segundo lugar mediante un expediente de responsabilidad patrimonial.

implicadas de manera que se atemperaría la responsabilidad de la Administración.

2.3. Ausencia de responsabilidad

El artículo 178 LGT establece que la potestad sancionadora se ejercerá, entre otras, de acuerdo con el principio de responsabilidad, lo cual significa, en palabras del artículo 179.1 LGT, que las personas físicas o jurídicas así como las entidades mencionadas en el artículo 35.4 LGT *podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos*.

Si acudimos a la teoría general del delito⁴¹ concluimos que la infracción consiste en una conducta humana, tipificada, antijurídica y culpable⁴².

La responsabilidad, por su parte, supone la obligación de estar a las consecuencias de los propios actos, de responder de ellos. La responsabilidad presupone que el sujeto ha cometido un delito con todos sus elementos, mientras que la culpabilidad es uno de los caracteres del delito⁴³.

La culpabilidad se predica de aquel que con arreglo al ordenamiento jurídico, pudo proceder de otra manera a como lo hizo, es decir, el que pudo abstenerse de realizar la acción típicamente antijurídica⁴⁴. La culpabilidad a su vez, admite dos grados, especies o formas, una de mayor gravedad, el dolo y otra menos grave, la culpa o

⁴¹ La idea de identidad sustancial entre infracción penal e infracción administrativa ha sido ratificada por la STC 18/1981, de 8 de junio, FD 2º, párrafo 5º (BOE 143/1981, de 16 de junio): *Los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, puesto que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado*.

⁴² El artículo 10 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del código penal (CP), establece que: *Son delitos o faltas las acciones y omisiones dolosas o imprudentes penadas por la ley*.

⁴³ Cfr. RODRIGUEZ DEVESA, J.M., *Derecho Penal Español. Parte general*, Dykinson, Madrid, 1991, pág. 430.

⁴⁴ Cfr. RODRIGUEZ DEVESA, J.M., *Derecho Penal Español. Parte general*, Dykinson, Madrid, 1991, pág. 432.

imprudencia⁴⁵.

Cuando el obligado tributario actúa según las orientaciones o ayuda prestada por la Administración tributaria, no concurre elemento intencional alguno capaz de configurar el dolo, ni tampoco cabe hablar de culpa, de manera que, faltando la culpabilidad, no es posible hablar de responsabilidad y no se produce, por tanto, infracción.

Se plantea sin embargo la cuestión de si, por el hecho de no haber comprobado la información facilitada o por no haberse revisado el producto de la asistencia recibida, puede haber culpabilidad (y por tanto responsabilidad) a título de negligencia⁴⁶.

2.3.1. Regulación legal de la ausencia de responsabilidad

En el apartado anterior, hemos concluido que, cuando el obligado tributario cumple indebidamente sus obligaciones a causa de la información facilitada por la Administración, no puede calificarse su actuación de dolosa.

Dentro de la actuación negligente, se han distinguido tres clases: la culpa lata, o negligencia inexcusable, que se aproxima al dolo; la culpa leve, u omisión de la diligencia ordinaria de un padre de familia u hombre cuidadoso, y la levisima,

⁴⁵ Cfr. LUZON CUESTA, J.M., *Compendio de Derecho Penal, Parte general*, Dykinson, Madrid, 1996, pág. 80.

⁴⁶ El Tribunal Constitucional ha vetado cualquier tipo de responsabilidad objetiva, así, la STC 76/1990, de 26 de abril, FD 4º, apartado A), párrafo cuarto (BOE 129/1990, de 30 de mayo) : *no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente*. En la misma línea la STS de 4 de marzo de 2009, FD 5º, párrafo 6º (ROJ: STS 1338/2009) ha declarado que “...conviene recordar que, en Derecho Tributario, se excluye la posibilidad de poder sancionar sin la presencia de algún elemento de dolo o culpa... (de manera que)...si el eventual infractor sigue el borrador de la Administración (que ha resultado ser erróneo) fallando el elemento subjetivo, podrá haber rectificación de la autoliquidación pero no un ilícito sancionador.

próxima a la responsabilidad objetiva, por exigir tal grado de diligencia que nadie está privado de incurrir en ella⁴⁷.

La diligencia es pues la medida que ha de servir para calificar una actuación como negligente, de tal manera que si se da comportamiento negligente (culpabilidad) y concurren los demás elementos de la infracción (conducta típica y antijurídica), nos hallaremos ante un supuesto de responsabilidad.

¿Cuál es la diligencia que hay que poner en el cumplimiento de las obligaciones tributarias para que, habiéndose producido una conducta típica y antijurídica, no caer en un supuesto de responsabilidad?

El artículo 179.2.d) LGT establece con carácter general, que las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria *cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias*.

En particular, se establece que *habrá que entender que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma*⁴⁸.

Por lo que se refiere a la información suministrada por la Administración, se entiende también que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado ha ajustado su actuación a los criterios contenidos en (art. 63.3 RAT):

⁴⁷ Se ha definido la culpa levisima como la ausencia de cautelas que solo las personas extremadamente diligentes hubieran tomado en consideración.

⁴⁸ Sin embargo, la STS de 6 de junio de 2008, FD 5º, párrafo 7º in fine (ROJ: STS 3050/2008) ha declarado que “... *la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente*”

- publicaciones y comunicaciones
- contestaciones a consultas
- contestaciones a solicitudes de información

En relación a la asistencia, que de ordinario presenta fronteras difusas con la información, tampoco habrá responsabilidad (art. 179.2.e LGT) cuando las acciones u omisiones *sean imputables a una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración*⁴⁹.

Si bien en el artículo 25.2 LDGC se preveía la exoneración de responsabilidad en relación con la valoración de bienes inmuebles facilitada por la Administración, en la actual LGT, ya no se prevé este efecto, lo cual parece acertado por distintos motivos: en primer lugar porque siendo vinculante ahora dicha valoración parece excluirse la posibilidad de incurrir en responsabilidad (véase, en el apartado correspondiente a las consultas algunas reflexiones sobre la posible compatibilidad entre carácter vinculante y exoneración de responsabilidad⁵⁰) y en segundo lugar porque en los impuestos a los cuales se dirige el artículo 90 LGT (transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, por un lado, sucesiones y donaciones, por otro), no se sanciona el hecho de que difieran el valor comprobado y el declarado⁵¹.

Por lo que se refiere a los acuerdos previos de valoración (que ya tenían carácter

⁴⁹ La STSJ Canarias de 28 de octubre de 2008 (ROJ: STSJ ICAN 3717/2008), en relación a la sanción por presentación de declaración conjunta cuando la otra parte de la unidad familiar presenta declaración individual consideró que la sanción era procedente y no aceptó que constituía una deficiencia técnica del programa informático, facilitado por la Administración, el hecho de que en el mismo, debían de rellenarse en primer lugar los datos de la declaración y posteriormente, consignar la modalidad, individual o conjunta de tributación elegida.

⁵⁰ Cfr. pág. 436.

⁵¹ Cfr. GARCIA NOVOA, C, “Comentarios al artículo 5 LDGC”, en VVAA, *Comentarios a la ley de derechos y garantías de los contribuyentes*, CEF, Madrid, 1999, pág. 161.

vinculante con la LDGC) no se prevé para estos casos exención de responsabilidad específica, lo cual fue criticado en el sentido de que *no resulta comprensible que no se extienda este efecto a los acuerdos de valoración, por lo menos en lo relativo a las posibles infracciones que pudieran derivarse de la declaración del valor facilitado por la Administración*⁵². Una vez más, sobre la posible compatibilidad entre carácter vinculante y exoneración de responsabilidad, nos remitimos a lo dicho, *infra*, respecto a las consultas tributarias.

Así pues, quienes cumplan con los acuerdos previos de valoración, no cuentan con la seguridad jurídica que proporciona esta exoneración, lo cual supone una discriminación que, en principio, no tienen justificación alguna y podría vulnerar el principio de igualdad⁵³.

2.3.2. La interpretación razonable de la norma

El artículo 77.4.d) LGT1963 establecía que *se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma.*

En la nueva redacción se habla solamente de interpretación razonable, sin alusión a la declaración veraz y completa⁵⁴. Sin embargo, la interpretación razonable que da

⁵² GARCIA NOVOA, C, “Comentarios al artículo 5 LDGC”, en VVAA, *Comentarios a la ley de derechos y garantías de los contribuyente*, CEF, Madrid, 1999, pág. 161.

⁵³ Cfr. ALVAREZ ARROYO, F., “Información general y asistencia al contribuyente”, en CALVO ORTEGA, R. y CHECA GONZALEZ, C. (coords.), *Derechos y Garantías de los Contribuyentes (Estudio de la nueva Ley)*, Lex Nova, Valladolid, 1998, pág. 144.

⁵⁴ El Informe para la reforma de la LGT (2001) aconsejó la eliminación de la referencia a la declaración veraz y completa, ya que, de mantenerse, resultaría que quien mediante una interpretación razonable, considera que no está sujeto a un impuesto, y por ello, no declara, no se vería exonerado de responsabilidad por no existir declaración (COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE

lugar a una declaración veraz y completa sigue siendo causa de exclusión de responsabilidad. Si la declaración no es veraz, la interpretación razonable no excusa la culpabilidad de quien consciente o negligentemente incumple su deber de declarar correctamente⁵⁵.

El Tribunal Supremo ha afirmado⁵⁶ que: *una diferencia de criterio razonable respecto de la interpretación de las normas tributarias puede ser causa de exclusión de la culpabilidad en el ámbito de la potestad sancionadora de la Hacienda Pública.*

Una aproximación a cuando una interpretación puede considerarse razonable se intentó llevar a cabo, con resultado claramente tautológico en la Instrucción 1/1999, de 16 de julio, del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria en virtud de la cual: *interpretación razonable de la norma es aquella respaldada por una fundamentación objetiva, sin que a tales efectos sea suficiente cualquier clase de alegación contraria a la postura mantenida por la Administración.*

En esta línea, resulta también relevante la STSJ de Catalunya de 30.04.93⁵⁷: *formalizada una controversia interpretativa entre Administración tributaria y contribuyente, éste no puede ser sancionado por mantener sus propios criterios y acudir a los medios de defensa y tutela jurídica que el ordenamiento jurídico le ofrece.*

MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA, *Informe para la reforma de la Ley General Tributaria*, IEF, Madrid, 2001, pág. 53 *in fine*).

⁵⁵ Cfr. SIMON ACOSTA, E., “La potestad sancionadora” en CALVO ORTEGA, R. (Dtor.), *La Nueva Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid, 2004, pág. 707.

⁵⁶ STS de 13 de abril de 1988, FD 3º, párrafo 2º (ROJ: STS 3160/1988).

⁵⁷ Citada en FERNÁNDEZ CUEVAS, A., “Información y asistencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias”, en VV.AA., *El Estatuto del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Aranzadi, Pamplona, 1998, pág. 55.

Efectivamente, no puede entenderse *que la única interpretación razonable sea la sostenida por la Administración, ni tampoco la seguida por los tribunales de justicia, aunque, evidentemente, el ajuste de los criterios administrativos o jurisprudenciales excluye toda idea de culpa, ni aún leve*⁵⁸.

Generalizado el sistema de autoliquidación y, por lo tanto, *estando el contribuyente obligado a aplicar las normas tributarias, al estarlo a efectuar las operaciones de liquidación, al mismo tiempo se le está imponiendo la obligación de interpretarlas. Y ahí donde la ley impone el deber de interpretar, la jurisprudencia reconoce el derecho a discrepar*⁵⁹.

2.3.3. Carácter abierto de los supuestos

El artículo 179.2.d) LGT cuando reconoce la ausencia de responsabilidad en aquellos casos en que se ha puesto la diligencia necesaria, cita algunos casos concretos, los cuales los introduce con la previa expresión “entre otros supuestos”, con lo cual deja claro que los supuestos que se citan tienen carácter enunciativo pero no limitativo. Buena prueba de ello lo es también que el artículo 63.3 RAT añade a la lista las contestaciones a solicitudes de información no previstas en la norma legal.

El mismo supuesto de “interpretación razonable de la norma” admite la posibilidad de ausencia de responsabilidad en aquellos casos en que no se ha actuado según los criterios manifestados por la Administración tributaria en contestación a consultas. Así, no se puede excluir una interpretación razonable que se aparte de los criterios

⁵⁸ FERNANDEZ CUEVAS, A., “Información y asistencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias”, en VV.AA., *El Estatuto del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Aranzadi, Pamplona, 1998, pág. 55.

⁵⁹ SANCHEZ AYUSO, I., *Circunstancias eximentes y modificativas de la responsabilidad por infracciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 333.

administrativos o incluso jurisprudenciales⁶⁰.

En relación a la existencia de supuestos no específicamente previstos, cabe señalar la ausencia de responsabilidad cuando es la propia Administración tributaria la que realiza la autoliquidación en base a datos que ya obran en su poder. Aún más, sobre dichos datos no procedería ulterior actuación⁶¹.

En definitiva, *siempre que el obligado tributario adecue su conducta a cualquier actuación de información y asistencia, se debe dar la exoneración de responsabilidad por infracción tributaria*⁶²

2.3.4. Procedencia de los intereses de demora

a) Retraso por suministro de información errónea

El artículo 179.2.d) LGT declara que no hay responsabilidad cuando se actúa de acuerdo con los criterios manifestados por la Administración tributaria o cuando dicha actuación es imputable a una deficiencia técnica de los programas de asistencia

⁶⁰ *El contribuyente está en todo su derecho de sostener una interpretación diferente y sostener su razonabilidad, sobre todo cuando la legislación es tan compleja como lo es la normativa tributaria, sin que por ello haya de ser, sin más, acreedor de una sanción* (FERNANDEZ CUEVAS, A., “Información y asistencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias”, en VV.AA., *El Estatuto del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Aranzadi, Pamplona, 1998, pág. 55).

⁶¹ *... sería de difícil acomodación a la finalidad perseguida por la ley el que una autoliquidación realizada por la Administración con el sistema PADRE, por ejemplo, fuese objeto de una liquidación paralela, que es la que realiza la Administración en base a datos que ya posee y que por lo tanto, en el mismo momento del asesoramiento debería de ponerlos de manifiesto sino lo hace el ciudadano...En estos supuestos la conducta del contribuyente, no solo cerraría el paso a la responsabilidad por infracción sino que debería impedir futuras actuaciones de la Administración a partir de datos que ya poseía cuando cumplió su deber de asistencia* (RAMALLO MASSANET, J., “Comentarios a los artículos 5 a 9”, *Estatuto del Contribuyente, Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Madrid, 1998, pág. 44).

⁶² DELGADO GARCIA, A.M. y OLIVER CUELLO, R., *El deber de información y asistencia a los obligados tributarios*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2004, pág. 212.

facilitados por la Administración tributaria, sin embargo, la LGT no hace referencia alguna a los intereses de demora que se producen derivados del eventual ingreso extemporáneo, consecuencia de una incorrecta información recibida.

Si bien es cierto que el artículo 26.1.II LGT establece que la exigencia del interés de demora tributario no requiere la concurrencia de un retraso culpable en el obligado y que esta objetivación puede justificarse por la ventaja patrimonial obtenida por el deudor durante el tiempo en que ha estado en disposición de la suma debida, no parece justificable que se cargue al deudor con la obligación de resarcir cuando el retraso, no solo no le es imputable, sino que lo es al acreedor, la Administración tributaria. En definitiva, *a nadie se le ocurriría afirmar que el acreedor que se niega injustificadamente a recibir el pago tenga derecho al resarcimiento de intereses*⁶³.

b) La finalidad de los intereses de demora

Los intereses de demora buscan compensar al acreedor por la obtención de unos recursos más allá del plazo en que deberían de haber estado a su disposición. Tienen además, según el Tribunal Constitucional, una finalidad preventiva de actitudes tendentes a dilatar el pago de la deuda⁶⁴.

Sin embargo, atribuir al interés de demora una función preventiva supone atribuirle naturaleza sancionadora, lo cual supone una adulteración de su naturaleza⁶⁵.

⁶³ BARQUERO ESTEBAN, J.M., *La información administrativa a los contribuyentes*, Aranzadi, Pamplona, 2002, pág. 115.

⁶⁴ ... *tratan de compensar o resarcir al erario público por el perjuicio que le supone la no disposición tempestiva de los fondos necesarios para atender los gastos públicos, a la vez que de salir preventivamente al paso de una posible actitud dilatoria en el pago de sus deudas tributarias por los contribuyentes y ante el riesgo de que dicha actitud pudiera generalizarse* (STC 76/1990, de 26 de abril, FD 9º, apartado A), párrafo 6º [BOE 129/1990, de 30 de mayo]).

⁶⁵ ... *la naturaleza esencial de los intereses de demora se adultera cuando se utiliza un fin distinto... puesto que el fin disuasorio que supone el 25% transforma el interés de demora en una sanción* (Auto del Tribunal Supremo de 20 de setiembre de 1988, citado en CARRASCO PADILLA, P.J.,

El interés de demora no presenta, en la actualidad, una naturaleza sancionadora⁶⁶. Se trata simplemente de una compensación⁶⁷ que permite actualizar la suma debida por el deudor así como restituir sus frutos al acreedor.

De esta manera, el tipo de interés ha de⁶⁸

- Reflejar el efecto de minoración de valor que el simple transcurso del tiempo produce sobre las deudas de dinero.
- Restituir al acreedor los réditos dejados de percibir durante el tiempo que se mantuvo el retraso.

c) Las cláusulas de revisión

Se ha defendido que, técnicamente, los intereses de demora deberían de limitarse a compensar los frutos dejados de percibir como consecuencia del daño ocasionado. Estos intereses, que entonces serían menores que aquellos que tienen en cuenta la depreciación de valor derivada del paso del tiempo, se verían complementados, con la finalidad de reparar la totalidad del daño, con la aplicación de cláusulas de

Consecuencias del retraso en el pago de las deudas tributarias, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, Cuenca, 2000, pág. 155).

⁶⁶ ... la afirmación del carácter no sancionador de los intereses no ofrece especiales problemas, ni constituye una novedad... (FALCÓN TELLA, R., *Retraso culpable e intereses de demora en materia tributaria*, Tecnos, Madrid, 1991, pág. 27).

⁶⁷ ... tanto si el interés de demora tributario se exige por retraso culpable como si se exige por retraso no imputable al deudor se mantiene su naturaleza indemnizatoria. Esta afirmación deriva del hecho de que en uno y otro caso es evidente la existencia de un incumplimiento de la obligación delimitado por la falta de pago en plazo. Esta conducta imputable o no al deudor produce un daño a cuya reparación se aplica el interés de demora (SARTORIO ALABAT, S., *Ley general tributaria e interés de demora*, Marcial Pons, Madrid, 1999, pág. 146).

⁶⁸ Cfr. RODRIGUEZ MARQUEZ, J., *El interés de demora en la Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1999, pág. 30.

actualización monetaria dirigidas a reparar aquella pérdida de valor⁶⁹.

Sin embargo, se ha considerado que este sistema presentaría considerables dificultades de gestión, en la medida en que se trata de conseguir que el cumplimiento de los objetivos de justicia del sistema sea acorde con el principio de eficiencia, principio que se alcanzaría mejor con el sistema actual de intereses de demora que con un sistema de cláusulas de revisión como el citado.

No obstante, dado el desarrollo actual de los sistemas informáticos y, en particular los medios de los que dispone la Administración tributaria, no parece que la aplicación de este mecanismo tuviera incidencia relevante sobre los estándares actuales de eficiencia en la aplicación de los tributos. Tampoco para los ciudadanos, debidamente equipados con el programa adecuado (suministrado por la propia Administración), debería de suponer una carga añadida a sus actuaciones tributarias.

d) Estructura del interés de demora

Hemos visto que el interés de demora estaría formado por dos elementos, la actualización monetaria por un lado y el lucro cesante derivado de los réditos dejados de percibir por otro.

En aquellos casos en que se ha minorado el ingreso por parte del obligado tributario como consecuencia de una incorrecta información, los intereses que el obligado tributario debiera de añadir a la deuda tributaria, se deberían de limitar a la componente de actualización monetaria y deberían de ir a cargo de la Administración

⁶⁹ Desde un punto de vista técnico resultaría más aconsejable la introducción de cláusulas de actualización unida a la exigencia de intereses. Las primeras adecuarían anualmente la prestación a la depreciación monetaria, mientras que los segundos, que se exigirían entonces por cuantía menor, constituirían la compensación por los frutos dejados de percibir. Así, la exigencia conjunta de intereses y actualización mantendría indemne al acreedor y se haría efectivo el principio de reparación integral (DAROCA TORRES, J.L., "Intereses y actualización en las deudas de la Administración", *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 50, 1986, pág. 185).

tributaria los réditos dejados de percibir por la falta de disponibilidad del ingreso extemporáneo, al final por ella provocado.

En cualquier caso, no resulta coherente con el sistema actual exigir intereses de demora derivados de una incorrecta información suministrada por la Administración cuando en aquellos casos, previstos en el artículo 26.4 LGT, relativos al incumplimiento de los plazos por parte de la Administración tributaria, no se exigen dichos intereses. Según este criterio, pues, simplemente no deberían de exigirse intereses de demora.

Obviando esta última circunstancia, nos parece evidente que la parte de los intereses de demora a la que ahora nos referimos, supone una lesión en el patrimonio de los obligados tributarios que, de acuerdo tanto con el artículo 106.2 de la Constitución como con el artículo 139.1 LRJAPAC, debe de ser indemnizada.

2.3.5. Procedencia de los recargos

La exención de responsabilidad prevista en el artículo 179.2.d) y e) LGT supone que no se sancionarán aquellas conductas inducidas por una información o asistencia incorrecta suministrada por la Administración tributaria. Aunque dicha norma supone el reconocimiento de que, en dichos casos, ha sido la Administración la que ha inducido la actuación del obligado tributario, nada dice la LGT, no tan solo respecto a los intereses de demora, como ya hemos visto en el apartado anterior, sino respecto a los recargos que pudieran exigirse por un incumplimiento extemporáneo, que trae causa de la misma información facilitada por la Administración.

El Tribunal Constitucional ha señalado, en relación con los recargos: *está perfectamente justificado que... el legislador trate de salir al paso preventivamente de una posible actitud dilatoria generalizada en el pago de sus deudas tributarias*

por el contribuyente⁷⁰. Esta sentencia parte, en su análisis del artículo 61.3 LGT1963, de que el recargo solo es aplicable a supuestos de retraso culpable, es decir en aquellos casos en que el contribuyente incumple sus obligaciones mediando culpa⁷¹.

Aceptado el carácter disuasorio del recargo por ingreso fuera de plazo, implícitamente se está reconociendo que el mismo es susceptible de incidir sobre la actuación consciente del obligado tributario, pues de otro modo, difícilmente se podría hablar de disuasión. Así, el error, no negligente sino inducido por una incorrecta información, difícilmente debería de dar lugar a un recargo⁷².

Con la intención de alejar la naturaleza del recargo del ámbito sancionador, los recargos inicialmente previstos en la LGT, han sido reducidos en un 25%, bajo determinadas condiciones⁷³, añadiéndose un apartado “cinco” al artículo 27 LGT⁷⁴. Sin embargo, como ya se dijo respecto a los intereses de demora, la función preventiva (disuasoria) está reservada, en el ordenamiento tributario, a otra figura: la de las sanciones.

⁷⁰ STC 164/1995, de 13 de noviembre, FD 7º, párrafo 5º (BOE 298/1995, de 14 de diciembre).

⁷¹ Cfr. FALCON Y TELLA, R., “Los ingresos fuera de plazo: ¿clausulas penales no sancionadoras?”, *Quincena Fiscal*, núm. 21, 1995, pág. 1.

⁷² ... la naturaleza disuasoria de todo recargo por ingreso extemporáneo, cualquiera que sea su cuantía, exige que el mismo solo se aplique si existe un retraso culpable. Sería incoherente e ilógico que se estableciera una medida disuasoria de determinadas conductas del contribuyente (el retraso en el pago) cuando dicha conducta se debe a un error o, de cualquier otra forma, se ha puesto la diligencia debida (FALCON Y TELLA, R., “La doctrina constitucional en materia de recargos por ingreso extemporáneo”, *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2001).

⁷³ Trazar una distinción entre medidas que poseen naturaleza sancionadora de las que no en base a su cuantía, constituye un criterio de discutible idoneidad (Cfr. MARCO PEÑAS, E., “La naturaleza de los recargos por declaración extemporánea voluntaria a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y del Tribunal Constitucional español”, *Revista de contabilidad y tributación*, núm. 320, 2009, pág. 6).

⁷⁴ Artículo 5.Uno Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas de prevención del fraude fiscal (BOE 286/2006, de 30 de noviembre)

En cualquier caso, y en la línea de lo argumentado para los intereses de demora, en aquellos casos en que no existe retraso culpable por parte del obligado tributario, no tendría sentido hablar de recargo disuasorio y, a lo sumo, se podría plantear la liquidación de intereses de demora, previamente descontado, en coherencia con lo dicho en el apartado anterior, su componente de lucro cesante (frutos dejados de percibir).

También, como en el caso anterior, el hecho de que no se exijan intereses de demora cuando la Administración tributaria incumple los plazos conduce, en cualquier caso, a que tampoco deban exigirse cuando el retraso trae causa de la propia actuación de la Administración.

2.4. Efectos de las manifestaciones del deber de informar

2.4.1. La difusión de textos actualizados⁷⁵

El artículo 179.2.d) LGT establece, que no darán lugar a responsabilidad las infracciones derivadas de acciones u omisiones cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. En particular⁷⁶, se entiende que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado tributario se

⁷⁵ El artículo 86.1 LGT establece el deber del Ministerio de Hacienda de difundir por cualquier medio, durante el primer trimestre del año, los textos actualizados de las normas estatales con rango de Ley y Real Decreto en materia tributaria en los que se hayan producido variaciones respecto del año anterior. Entendemos que la referencia al Ministerio de Hacienda cabe entenderla en sentido amplio, incluyendo también a la AEAT como fuente válida de difusión de los textos actualizados. En este sentido, la expresión “cualquier medio” puede entenderse referida tanto al soporte a través del cual se realiza la difusión como a la posibilidad de ejecución a través de cualquier organismo adscrito al Ministerio.

⁷⁶ Obsérvese que estamos ante una especificación de un supuesto general, el de la diligencia necesaria, introducido ya por la Ley 25/1995, de 20 de julio. En este sentido se ha dicho que *no conviene exagerar la importancia de este efecto pues lo cierto es que esto mismo podría predicarse respecto de las recopilaciones de textos que se venían realizando por el MEH por más que en ellas se deje explícito que no se trata de criterios oficiales* (BARQUERO ESTEVAN, J.M., *La información administrativa al contribuyente*, Aranzadi, Pamplona, 2002, pág. 140).

haya ajustado a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones⁷⁷ ⁷⁸ a que se refiere el artículo 86⁷⁹.

a) *Ámbito de la exención*

La exención se limita al ámbito exclusivo de la infracción y no contempla ni los intereses de demora⁸⁰ ni los recargos que se hubieran podido devengar⁸¹.

⁷⁷ La enmienda núm. 108 del Grupo Socialista al proyecto de LDGC proponía limitar la exención a *los obligados tributarios que hubiesen cumplido sus obligaciones tributarias de acuerdo con los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en sus contestaciones a las consultas formuladas* basándose en la siguiente motivación: *El precepto, tal y como está redactado, resulta de una generalidad incompatible con el principio de seguridad jurídica. En efecto decir, por ejemplo, que no procederá la imposición de sanciones en los supuestos en los que los contribuyentes adecuan su actuación a los textos actualizados de las normas tributarias resulta, o bien obvio, o bien innecesario, por lo que es conveniente circunscribir el ámbito de regulación del precepto a aquellos supuestos en los que se haya producido la oportuna consulta a la Administración* (BOCG. Congreso de los Diputados, VI Legislatura, serie A, núm. 28-8, de 18/04/1997, pág. 61)

⁷⁸ La enmienda núm. 198 del Grupo Parlamentario Socialista al proyecto de LGT proponía: *En particular, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta Ley.* La enmienda se motivaba en base a la necesidad de... *precisar la referencia a la diligencia necesaria vinculándola a la presentación de una declaración veraz y completa.* (BOCG. Congreso de los Diputados, VII Legislatura, serie A, núm. 155-7, de 16/09/2003, pág. 168)

⁷⁹ La LDGC (art. 5.2) establecía que la exención de responsabilidad sería *en los términos establecidos en las leyes*, lo cual obligaba al legislador a concretar los términos de ese derecho a no ser sancionado (RAMALLO MASSANET, J., “Comentarios a los artículos 5 a 9”, *Estatuto del Contribuyente, Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Madrid, 1998, pág. 44, marg. 520). Lo cual nunca se hizo.

⁸⁰ *Es contrario a la equidad más elemental el exigir interés de demora como consecuencia de una actuación acomodada al criterio inicial del acreedor, que luego se modifica* (GARCIA AÑOVEROS, J., “Una nueva Ley general tributaria. Problemas Constitucionales”, en *VVAA, Garantías Constitucionales del Contribuyente*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1999, pág. 121)

⁸¹ La enmienda núm. 13 del Grupo Parlamentario Vasco al proyecto de LDGC proponía hacer extensiva la exención a los *posibles recargos e intereses de demora que se hubieren devengado* acompañando la siguiente justificación: *Cuando un contribuyente ha adecuado sus actuaciones a los criterios manifestados por la Administración tributaria, no sólo debe quedar exento de responsabilidad por infracción tributaria, cuando ésta actuación ha resultado ser finalmente inadecuada, sino que debe quedar también exento de los posibles recargos e intereses de demora que*

Por lo que respecta a las publicaciones, un indebido señalamiento de las vigencias puede dar lugar, por ejemplo, a que se aplique el texto de una norma que, antes de haber variado, contemplaba un plazo para la presentación de una autoliquidación o declaración tributaria que, posteriormente, con la variación, se redujo de tal manera que aquella presentación, que con el primer texto se hubiera hecho en plazo, finalmente, con el nuevo texto, se realizó fuera de plazo.

Como se ha dicho el tipo de interés ha de⁸²:

- Reflejar el efecto de minoración de valor que el simple transcurso del tiempo produce sobre las deudas de dinero.
- Restituir al acreedor los réditos dejados de percibir durante el tiempo que se mantuvo el retraso.

Como ya observamos en el apartado correspondiente, los intereses que el obligado tributario debiera de añadir a la deuda tributaria, a consecuencia del funcionamiento anormal de la Administración tributaria, como es el caso de una publicación con un señalamiento indebido de las vigencias, se deberían de limitar a la componente de actualización monetaria y debería corresponder a la Administración tributaria la asunción de los intereses dejados de percibir por la falta de disponibilidad de un ingreso extemporáneo que fue provocado por ella misma.

De todas maneras, como ya habíamos dicho, la parte de los intereses de demora derivada del lucro cesante, supone una lesión en el patrimonio de los obligados

podieran resultar de esas actuaciones (es decir, debe quedar exento tanto de las sanciones como de los gastos de carácter compensatorio) (BOCG. Congreso de los Diputados, VI Legislatura, serie A, núm. 28-8, de 18/04/1997, pág. 29).

⁸² Cfr. RODRIGUEZ MARQUEZ, J., *El interés de demora en la Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1999, pág. 30.

tributarios que, de acuerdo tanto con el artículo 106.2 de la Constitución como con el artículo 139.1 LRJAPAC, debe de ser indemnizada, por cumplirse los requisitos de la responsabilidad.

Por lo que respecta a los recargos, y aunque aceptáramos su carácter disuasorio⁸³, cuando no existe retraso culpable, por haber sido éste inducido por la propia Administración, no tendría sentido hablar de recargo disuasorio.

b) Momentos inicial y final de la exención de responsabilidad

En principio la exención de responsabilidad solo puede producirse a partir de la publicación del texto actualizado que se toma como base para alegarla. El período durante el cual la irresponsabilidad puede ser alegada abarcará desde la publicación base hasta el momento en que, una nueva publicación, en la que ya se haya corregido el criterio finalmente descartado, la sustituya.

Por lo que respecta al momento inicial, la publicación extemporánea, aparentemente, no permitirá que se pueda alegar irresponsabilidad por las acciones u omisiones coincidentes con los criterios establecidos en la futura publicación. Sin embargo, el hecho de que la Administración haya hecho la misma interpretación nos lleva al campo de su razonabilidad y, por lo tanto, al de la ausencia de responsabilidad.

c) Necesidad de conocimiento de la publicación

No es preciso que, en el momento de actuar, el obligado tributario conociera la existencia y el contenido de la publicación ni, por lo tanto, que su actuación derivara de ella. Basta con que su actuación fuera coincidente con la prevista en la publicación y tuviera conocimiento del contenido que le afecta a posteriori.

⁸³ Así los considera el Tribunal Constitucional (Cfr. STC 164/1995, de 13 de noviembre, FD 7º, párrafo 5º [BOE 298/1995, de 14 de diciembre]).

Exigir la existencia de un nexo causal entre su actuar y el conocimiento del contenido de la publicación representaría un paradigma de *provatio diabólica*, vaciando de contenido la figura de la exoneración de responsabilidad. Por otro lado, si la interpretación del obligado tributario resulta coincidente con la de la publicación es porque la interpretación que se ha hecho de la norma es coincidente con la de un tercero no vinculado y especialmente cualificado: la propia Administración tributaria, con lo cual dicha interpretación debe de ser calificada de razonable y, por lo tanto, no puede existir culpabilidad.

d) Publicación con error manifiesto

La acción u omisión puede haber sido inducida por la publicación, pero no como consecuencia de un criterio en ella contenido sino de un error manifiesto, bien del redactor bien de impresión.

No habiendo voluntad, no se puede hablar de criterio y el artículo 179.2.d) habla de *los criterios manifestados por la Administración tributaria competente*. Sin embargo, siendo la Administración tributaria la responsable, habrá que entender que no hay responsabilidad de quien siguió sus textos⁸⁴.

e) Tributos propios y normativa autonómica en materia de tributos cedidos

En materia de publicaciones el artículo 179.2.d) LGT se refiere a las publicaciones del artículo 86 LGT, es decir, a las realizadas por el Ministerio de Economía y Hacienda⁸⁵.

⁸⁴ *Estos textos oficiales liberan de responsabilidad sin necesidad de justificar el carácter razonable de la interpretación acogida* (BARQUERO ESTEVAN, J.M., *La información administrativa al contribuyente*, Aranzadi, Pamplona, 2002, pág. 143)

⁸⁵ Según el AMPLGT las referencias al Ministerio de Economía y Hacienda contenidas en la LGT hay que entenderlas hechas al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (disposición adicional segunda).

Nada se dice de las publicaciones de los textos actualizados de las normas tributarias del artículo 85.1.a) LGT del cual el artículo 86.1 LGT es una mera concreción para la Administración tributaria estatal.

Por lo tanto, salvo que la normativa autonómica respectiva prevea específicamente el caso, habrá que ir al supuesto general referido a aquellos casos en que *se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias*, del mismo artículo 179.2.d) LGT.

f) La exoneración de responsabilidad en el RAT

El segundo párrafo del artículo 63.3 LGT establece que las actuaciones de información, dentro de las cuales el artículo 63.1 LGT incluye la difusión de textos actualizados, tendrán *“los efectos” previstos en el artículo 179.2.d) LGT*. Sin embargo, dicho artículo solo prevé un efecto, la exoneración de responsabilidad y, por lo tanto, habría que hablar *“del efecto”*.

En cualquier caso, para que se dé el efecto debe de haber concurrido la causa (que ni se nombra). Dicha causa es doble, por un lado el obligado tributario debe de haber ajustado su actuación a los criterios manifestados en las publicaciones (los textos actualizados) y por otro, dichos criterios deben de ser considerados erróneos por la Administración tributaria.

g) La exigibilidad de los textos actualizados

Por lo que respecta a los efectos jurídicos que son capaces de producir los textos actualizados cabe estudiar también los efectos que se producen cuando, siendo un deber de la Administración su publicación, dicho deber no se cumple.

Dentro de la clasificación que en su momento realizamos de los derechos de información, distinguiendo entre derechos y garantías, la publicación de textos actualizados la incluimos dentro de las garantías.

Hablábamos de normas de acción y normas de relación, de manera que en las normas de acción se impone, en todo caso, un determinado comportamiento a uno de los sujetos y, en las de relación el comportamiento de uno de los sujetos solo se impone si lo exige el otro sujeto de la relación.

Cuando el deber del obligado se impone mediante una norma de acción hablamos de una garantía para el beneficiario, cuando se impone solo para el caso en que lo exija el beneficiario, hablamos de derecho (en sentido estricto).

El deber de difundir textos actualizados no requiere solicitud y la Administración tributaria debe cumplirlo automáticamente por el solo hecho de entrar en el periodo previsto por la norma. Por este motivo, el RAT en su artículo 63.1 establece que las actuaciones de información (dentro de las cuales incluye la publicación de textos actualizados) *se realizarán de oficio*.

En principio la posición del usuario parece mejorar cuando el cumplimiento debe de ser de oficio, pues este podrá acceder al texto actualizado sin necesidad de requerir a la Administración.

El problema, sin embargo, es que no se prevé ningún tipo de sanción para el caso de incumplimiento⁸⁶.

Si se incumpliese el mandato legal *no ocurriría absolutamente nada, ya que no existe derecho subjetivo alguno a la publicación de estos textos, a diferencia de lo que pasa con las consultas, que han de contestarse obligatoriamente por la*

⁸⁶ Cabe preguntarse por la eficacia de normas que, estableciendo determinados comportamientos administrativos, no establezcan consecuencias jurídicas para caso de incumplimiento. En rigor, en tales casos solo impropiamente podemos hablar de normas jurídicas, atendido que una norma que no prevé consecuencia jurídica alguna para el caso de incumplimiento de su hipótesis normativa, difícilmente puede ser calificada como tal (MARTIN QUERALT, J., “Derechos y Garantías del contribuyente (...) y de la Hacienda Pública”, *Tribuna Fiscal*, núm. 78, 1997, pág. 5)

Administración (arts. 35.g) y 42 de la LRJAPAC)⁸⁷.

En la misma línea YEBRA afirma: *...si no aparece publicada la actualización de un texto ¿Qué pasa? En mi opinión nada. Su publicación en el BOE cubre todos los efectos jurídicos que pudiera producir*⁸⁸.

*¿Existe algún vehículo jurídico que permita reaccionar frente al incumplimiento o el retraso exigiendo que cese la inactividad de la Administración responsable?...no parece posible, habida cuenta que el recurso de inactividad solo está pensado para prestaciones concretas “a favor de una o varias personas determinadas” (art. 29 LJCA), sin que éste sea el caso*⁸⁹.

La vía de la responsabilidad patrimonial también parece vedada ante la dificultad de probar el nexo causal entre la falta de difusión y el posible perjuicio.

Así pues, como ya, respecto a la LDGC, señaló RAMALLO: *esta parte que estamos analizando, no es más que un conjunto de lo que en Derecho Civil constituyen las llamadas obligaciones naturales, reservadas al fuero del honor y de la conciencia o a los oficios de piedad (CC 1894)*⁹⁰.

2.4.2. Publicación de las contestaciones a consultas⁹¹

⁸⁷ FERNANDEZ CUEVAS, A., “Información y asistencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias”, en VV.AA., *El Estatuto del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Aranzadi, Pamplona, 1998, pág. 58.

⁸⁸ YEBRA MARTUL ORTEGA, P., “Comentarios al artículo 6 LDGC”, en VVAA, *Comentarios a la ley de derechos y garantías de los contribuyente*, CEF, Madrid, 1999, pág. 175.

⁸⁹ BARQUERO ESTEVAN, J.M., *La información administrativa al contribuyente*, Aranzadi, Pamplona, 2002, pág. 137.

⁹⁰ RAMALLO MASSANET, J., “Comentarios a los artículos 5 a 9”, *Estatuto del Contribuyente, Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Madrid, 1998, pág. 49, marg. 537.

⁹¹ El art. 7.a) LTBG establece, con carácter general, el deber de las Administraciones Públicas, en el ámbito de sus competencias de publicar las respuestas a consultas planteadas por los particulares u

a) La interpretación del criterio contenido en la consulta

A diferencia de lo que ocurre con los textos actualizados, en donde la mayoría de las veces los problemas derivaran de haberse ajustado, los obligados tributarios, a un indebido señalamiento, por parte de dichos textos, de las vigencias o derogaciones (aunque también pueden derivar de errores tipográficos⁹²), en el caso de las consultas, el límite entre considerar que se ha seguido el criterio de una consulta y adoptar una determinada interpretación de lo que la consulta dice, es sumamente difuso y por lo tanto, fuente de controversias sobre la procedencia o no de la exoneración de responsabilidad⁹³.

b) Momento inicial y final de la exención de responsabilidad.

Teniendo en cuenta que la exención a que nos referimos es aquella en la que el obligado tributario ha ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones, resulta claro que, antes de la difusión, no es posible alegar esta causa de exoneración (sin perjuicio de que se pueda alegar diligencia necesaria en general o interpretación razonable en particular).

Se plantea la cuestión, respecto a la difusión por Internet, del momento en que una consulta se incorpora a la base de datos.

otros órganos en la medida en que supongan una interpretación del Derecho o tengan efectos jurídicos. Asimismo, y en el ámbito sectorial tributario, el art. 86.2 LGT establece el deber del Ministerio de Hacienda de difundir periódicamente las contestaciones a consultas que considere de mayor trascendencia y repercusión.

⁹² Por ejemplo, una coma mal señalada, o bien su ausencia, puede significar que un supuesto determinado quede o no amparado por un beneficio fiscal.

⁹³ *No siempre se van a ofrecer pautas generales de interpretación o criterios generales de decisión. O no siempre serán explícitas. Lo que significa que, para hacer posible la extensión del efecto exonerador a otros supuestos, será preciso extraer esas pautas o criterios generales, que se esconden tras la decisión concreta.* (BARQUERO ESTEVAN, J.M., *La información administrativa al contribuyente*, Aranzadi, Pamplona, 2002, pág. 148)

Hay que recordar, en este punto, que el obligado tributario puede haber actuado sin conocer los criterios manifestados en la consulta y comprobar “a posteriori” que dicha actuación coincide con una consulta que tal vez se incorporó a la base con posterioridad a la mencionada actuación.

También puede suceder que en el momento en que se alega la actuación conforme a la contestación a una consulta, esta ya no forme parte de la base de datos, pero formaba parte de ella en el momento en que se produjo la actuación.

La Administración pues, debería de publicar también una relación de las consultas vigentes y no vigentes en donde constara además la fecha de su incorporación y la de su retirada al tiempo que se mantiene, dicha base, continuamente actualizada.

Respecto a la publicación en soporte papel resulta claro que el período de vigencia sería el que transcurre entre dos publicaciones.

El desajuste que se produce entre la edición en red, de ordinario siempre actualizada, y la impresa en papel, se produce también con los textos actualizados y la corrección de la edición en red (de la que, por ejemplo, se ha retirado la contestación a una consulta por haber perdido ésta vigencia) no debe de impedir, si procede, que, si se ha seguido el criterio contenido en la contestación de la edición en papel (retirada de la red), conlleve la exoneración de responsabilidad.

2.4.3. Publicación de las resoluciones económico-administrativas⁹⁴

A diferencia de lo que ocurre con las contestaciones a consultas, en donde exonera de responsabilidad, no tan solo el contenido de la publicación de la misma (por ejemplo, los notas a pie de página o el resumen que se haga de la consulta) sino también el

⁹⁴ El Ministerio de Hacienda debe de difundir periódicamente las resoluciones económico-administrativas que considere de mayor trascendencia y repercusión (art. 86.2 LGT).

criterio manifestado en la contestación a la consulta⁹⁵ respecto a las resoluciones de los TEA, solo se hace mención a la publicación⁹⁶, pero no al contenido mismo de la resolución.

En parte, la omisión de una norma paralela a la de las consultas, está justificada, ya que el artículo 239.7 LGT⁹⁷ establece:

La doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Económico-Administrativo Central vinculará a los tribunales económico-administrativos regionales y locales y a los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y al resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía.

Por este motivo, no cabe hablar de exención de responsabilidad cuando se ha seguido el criterio reiterado manifestado por el TEAC.

El problema se plantea cuando se ha seguido una resolución del TEAC que no tiene carácter de reiterado o que, teniéndolo, el TEAC cambió de criterio o la resolución es

⁹⁵ Por ese motivo, se diferencian ambas cuestiones en el mismo artículo 170.2.d) LGT

⁹⁶ Efectivamente, si bien en general (y por lo tanto, en relación a las resoluciones económico-administrativas) el artículo 179.2.d) LGT habla de... *cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta Ley*, a continuación, y por lo tanto estableciendo una distinción, el mismo artículo establece... *tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado*...Ello significaría que las resoluciones económico-administrativas no publicadas no darían lugar a exoneración de responsabilidad.

⁹⁷ Según la redacción dada por el apartado 6 de la disposición final tercera de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE 305/2009, de 19 de diciembre).

de un TEA regional o local.

Así pues, si seguimos el criterio de distinción establecido para las consultas, en la publicación de las resoluciones económico–administrativas, estos supuestos no darían lugar, de seguirse los criterios en cada caso establecidos, a exención de responsabilidad más allá de las eventuales notas o resúmenes que la publicación pudiera incluir. Habría que ir pues al caso general de “diligencia debida”.

2.4.4. Información sobre los criterios administrativos⁹⁸

El artículo 179.2.d) LGT solo exonera de responsabilidad explícitamente aquellos casos en que el obligado tributario ha ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 LGT.

Sin embargo, el artículo 63.3.II RAT establece que las actuaciones de información y, en particular, las contestaciones a las solicitudes de información tendrán los efectos previstos en el artículo 179.2.d) LGT.

En la medida en que la información de los criterios administrativos existentes constituye una actuación de información y que aquella información también se puede suministrar como contestación a solicitudes de información tributaria, la actuación derivada de la información sobre los criterios administrativos, esta específicamente exonerada de responsabilidad.

El artículo 63.2 RAT establece que las actuaciones de información tributaria también deberán llevarse a cabo a través de la contestación a las solicitudes de información que formulen los obligados tributarios por cualquier medio.

⁹⁸ La Administración tributaria debe de informar a los contribuyentes de los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria (art. 87.1 LGT)

Estas solicitudes también versan, y por este motivo incluimos esta actuación de información en este apartado, sobre los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria, tal como expresamente lo menciona el primer apartado del artículo 63.3 RAT.

Las contestaciones a las solicitudes no pueden ser objeto de recurso⁹⁹ y, el hecho de que no se produzcan en plazo (3 meses si los antecedentes se encuentran a disposición del órgano competente) no implicará la aceptación de los criterios expresados en la solicitud. En cualquier caso, de producirse la contestación, la misma producirá los efectos propios de la exoneración de la responsabilidad¹⁰⁰ en aquellos casos en que finalmente el criterio seguido por la Administración sea distinto.

2.4.5. La consulta en bases informatizadas¹⁰¹

La consulta a estas bases de datos (por ejemplo, el programa INFORMA), cuando la misma ha determinado la actuación del ciudadano consistente en aplicar los criterios contenidos en aquellas bases, supone que el mismo quede exonerado de responsabilidad por una actuación indebida derivada de aquellos criterios¹⁰².

⁹⁹ Sin perjuicio, naturalmente, de la posibilidad de entablar recurso contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en aplicación de los criterios manifestados, como ocurre con la contestación a consultas tributarias escrita y explícitamente reconoce el artículo 89.4 LGT.

¹⁰⁰ Como expresamente reconoce el artículo 63.3.II RAT.

¹⁰¹ La Administración tributaria debe de facilitar la consulta a las bases informatizadas donde se contienen los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria (art. 87.1 LGT).

¹⁰² *La cuestión más interesante que se plantea en relación con la consulta a estas bases de datos tiene que ver con el efecto exonerador de responsabilidad que se asocia a estos instrumentos en el artículo 5.2 LDGC. Se trata de despejar si es preciso, para que tal exoneración se produzca, que el interesado pruebe haber actuado siguiendo la información facilitada por dicho instrumento. La solución ha de ser ahora la misma que se propuso al afrontar esta cuestión con carácter general: basta con que el ciudadano haya aplicado un criterio coincidente con el manifestado oficial y públicamente por la Administración a través del correspondiente instrumento informativo (BARQUERO ESTEVAN, J.M., *La información administrativa al contribuyente*, Aranzadi, Pamplona, 2002, pág. 169).*

Sin embargo, teniendo en cuenta el tipo de información que suministra el programa mencionado, resultará más difícil que se cumplan los requisitos para la exoneración de responsabilidad que en el caso de consultas escritas, puesto que aquello a lo que el programa da respuesta no se refiere a una situación jurídica concreta de quien consulta.

2.4.6. Comunicaciones¹⁰³

El artículo 179.2.d) LGT establece que se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados en las Comunicaciones escritas a las que se refiere el artículo 87 LGT.

Ya el artículo 5.2 LDGC estableció que quedarían exentos de responsabilidad los contribuyentes que adecuaran su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria en las Comunicaciones.

En cualquier caso, la información facilitada por las Comunicaciones, al igual que ocurre con el resto de actuaciones de información, no vincula a la Administración. Así lo establece, aunque referido a la atención personalizada, el artículo 4.b) RD 208/1996 en relación con la orientación e información que ofrece la Administración con la finalidad de ofrecer aclaraciones y ayudas de índole práctica a los ciudadanos: *Esta forma de facilitar a los ciudadanos el ejercicio de sus derechos, en ningún caso podrá entrañar una interpretación normativa, a la que se refiere el art. 37.10 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, ni consideración jurídica o económica, sino una simple determinación de conceptos, información de opciones legales o colaboración en la cumplimentación de impresos o solicitudes.*

¹⁰³ La Administración tributaria puede remitir comunicaciones destinadas a informar sobre la tributación de determinados sectores, actividades o fuentes de renta (art. 87.1 LGT).

2.4.7. Suministro de contestaciones a consultas¹⁰⁴

La conducta seguida por el interesado no dará lugar a responsabilidad, según prevé el artículo 179.1.b) LGT, cuando éste haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración en las publicaciones a que se refiere el artículo 86 LGT, entre las que encontramos las contestaciones a consultas y las resoluciones económico-administrativas que el Ministerio de Hacienda considere de mayor trascendencia y repercusión.

Puede suceder sin embargo que la consulta o resolución suministrada no haya sido difundida, con lo cual se estaría fuera de este caso de exención de responsabilidad.

Aún así, el mismo artículo prevé también, por lo que se refiere a las consultas, que *tampoco se exigirá responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados.*

Nos queda pues por encontrar la base legal que permite exonerar de responsabilidad a quienes han seguido un criterio sentado por una resolución económico-administrativa que, por no considerarse de mayor trascendencia y repercusión, no haya sido difundida.

Habrá que acudir entonces al caso de la actuación que se ampara en una interpretación razonable de la norma incluida dentro del más general de ausencia de culpa.

¹⁰⁴ La Administración tributaria debe de suministrar siempre que así se le solicite, el texto íntegro de las consultas o resoluciones concretas (art. 87.2 LGT).

2.4.8. Efectos de las contestaciones a consultas

a) Para el consultante

1. Permanencia del carácter vinculante

El artículo 89.1.I LGT establece que la contestación a las consultas vincula a los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante¹⁰⁵. En su párrafo segundo se concreta que dicha vinculación se mantendrá en tanto no se modifique la legislación¹⁰⁶ o la jurisprudencia¹⁰⁷ aplicable al caso¹⁰⁸.

2. La modificación de la legislación

El hecho de que desaparezca la norma a la que se refiere la consulta no supone pérdida del valor de la consulta salvo que en la nueva norma se adopte, en relación con la cuestión, un criterio distinto¹⁰⁹.

¹⁰⁵ ...corresponde a la legislación de cada Estado miembro definir las informaciones que pueden vincular a las autoridades competentes y las circunstancias en las que deben darse (STSJCE de 8 de abril de 1992, núm. C-371/90, Sala 3ª, punto 16 [TJCE 1992/85]).

¹⁰⁶ Cláusula denominada por la doctrina “*legibus sic stantibus*” en virtud de la cual la confianza de los ciudadanos en el mantenimiento de las leyes no goza de protección alguna.

¹⁰⁷ El artículo 14 RD 404/1997, de 21 de marzo, por un lado concretaba que dicha jurisprudencia debía de ser la del Tribunal Constitucional o la del Tribunal Supremo y por otro que, de modificarse la normativa o de existir jurisprudencia, el interesado podía instar la rectificación de la contestación evacuada al mismo con anterioridad.

¹⁰⁸ La pérdida del carácter vinculante por causa de la existencia de jurisprudencia aplicable al caso se estableció por primera vez en la redacción dada al artículo 107 LGT por la Ley 25/1995, de 20 de julio.

¹⁰⁹ La auto vinculación de la Administración tributaria a las consultas vinculantes no debe cesar cuando desaparezcan las normas jurídicas a que se refieren las contestaciones a las consultas, sino cuando la regulación nueva de la cuestión difiera en tal medida que la contenida en la norma objeto de la consulta que haga que ésta pierda su razón de ser (SAN de 3 de mayo de 2007, FD [JT 2007/771]).

En cualquier caso, cabe recordar que la consulta vincula a la Administración pero no al ciudadano¹¹⁰.

El término “legislación”, empleado comprende no solo la ley en sentido formal, sino también las normas de inferior rango, que en relación con el caso concreto hayan sido tenidas en cuenta para elaborar la contestación a la consulta^{111 112}.

Los efectos de la consulta solo cesarían hacia el futuro, lo cual se explica por el principio de irretroactividad de las normas (art. 10.2 LGT).

Producida la modificación, la misma debe de afectar al caso concreto y, por lo tanto, no puede incidir sobre la vinculación aquella modificación sistemática o puramente gramatical no susceptible de afectar al contenido del precepto aplicado en la contestación.

La modificación de la legislación, aunque llegue a afectar al carácter vinculante de la contestación a la consulta, no debería de afectar a la responsabilidad en aquellos casos en que el obligado tributario ha ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración en dicha contestación, pues el artículo 179.1.d)

¹¹⁰ *Es evidente, por otro lado, que el carácter vinculante es predicable exclusivamente de la Administración que contesta, y no del particular, que puede apartarse libremente del criterio seguido en la consulta si estima que éste no se ajusta a Derecho, renunciando así a la seguridad que en otro caso le proporcionaría la consulta. De no ser así, estaríamos ante un acto que prejuzga el fondo del asunto (en cuanto que determinar el contenido de las autoliquidaciones o liquidaciones a practicar) y que, como tal, necesariamente habría de ser impugnabile en vía contenciosa (FALCÓN Y TELLA, R., “Consultas vinculantes y jurisprudencia”, *Quincena Fiscal*, núm. 9, 1997, pág. 6).*

¹¹¹ SALVO TAMBO, I., "Las consultas tributarias", en *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria*, IEF, Madrid, 2004, pág. 526.

¹¹² Deben excluirse las órdenes interpretativas o aclaratorias del artículo 12.3 LGT, que no son fuente de derecho según el artículo 7 LGT. De no ser así se concedería a la Administración un poder de disposición amplísimo para eludir la eficacia propia de las contestaciones a las consultas (ZORNOZA PÉREZ, J.J., “Interpretación administrativa y consulta tributaria”, en *Consideraciones sobre la reforma del art. 107 de la Ley General Tributaria*, REDF, núms 47-48, 1985, pág. 492).

LGT nada dice al respecto. Esta circunstancia se mantuvo a lo largo de todas las anteriores redacciones de la LGT1963 (al amparo de lo que disponía el artículo 85.b LGT1963 por lo que se refiere a la redacción originaria y el mismo artículo 107.2 LGT1963 en las redacciones posteriores a la dada por la Ley 10/1985) con la excepción de la dada por la Ley 10/1985, de 26 de abril en donde, explícitamente, se estableció, en el artículo 107.3.II LGT1963, que *la exención de responsabilidad cesará cuando se modifique la legislación aplicable*.

3. La revocación de una contestación por una Orden Ministerial

Llegados a este punto, se plantea la cuestión de si una Orden Ministerial puede revocar una contestación a una consulta.

Una resolución del TEAC se enfrentó a un caso en que se había dado determinada contestación a una consulta formulada por un contribuyente. Con posterioridad una Orden Ministerial revocó el criterio contenido en la contestación a la consulta, de manera que la DGT rectificó el criterio. El consultante, recurrió ante el TEAC por no haberse observado el primer criterio. Finalmente el TEAC resolvió que debían de haberse respetado los derechos adquiridos desde la contestación primera hasta la Orden Ministerial de manera que si la Administración no estaba de acuerdo, debía de haber acudido a los medios de revisión especiales (nulidad de pleno derecho o declaración de lesividad de los actos anulables)¹¹³

4. La modificación de la jurisprudencia

Respecto a la modificación de la jurisprudencia aplicable, en aquellos casos en los que, la producción del hecho imponible tiene lugar entre la contestación y la producción de la jurisprudencia, habrá que entender que la modificación

¹¹³ Resolución del TEAC de 27 de marzo de 1985, citada por MANTERO SÁENZ, A., *La correcta aplicación práctica de la nueva LGT*, CISS, Valencia, 2006, pág. 92

jurisprudencial no altera el carácter vinculante de la consulta en base a los principios de protección de la confianza legítima y de la buena fe. Así pues, la nueva jurisprudencia afectaría solo a los hechos imponderables producidos con posterioridad a la producción de la jurisprudencia¹¹⁴.

Dicha jurisprudencia deberá de entenderse producida a partir del momento en que alcance firmeza la sentencia por la que se entiende producida.

Sin embargo, lo dicho, no es pacífico. *A los tribunales de justicia no les vinculan las contestaciones y sus criterios –al no atender a las contestaciones– tienen efecto, puede decirse, que retroactivo. Es decir, que si hemos dicho que las contestaciones constituyen fuente de Derecho para la Administración, para los tribunales son simple interpretación de una norma*¹¹⁵.

Actualmente, no se concreta a qué jurisprudencia se refiere. ¿La del Tribunal Supremo? ¿Se incluye la del Tribunal Constitucional? ¿La de cualquier tribunal en virtud de lo establecido en el artículo 110¹¹⁶ de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa?

¹¹⁴ Cfr. BARQUERO ESTEVAN, J.M., *La información administrativa al contribuyente*, Aranzadi, Pamplona, 2002, págs. 226-227.

¹¹⁵ MANTERO SÁENZ, A., *La correcta aplicación práctica de la nueva LGT*, CISS, Valencia, 2006, pág. 95. Siendo incontestable el argumento opinamos que, en la medida en que de la nueva jurisprudencia resulte un criterio más favorable que el previsto por la contestación a la consulta, la misma, respecto a la cuestión planteada, debe de tener efecto retroactivo. Sin embargo, en la medida en que el criterio jurisprudencial resulte más gravoso que el previsto por la contestación a la consulta, debe de mantenerse esta para aquellos hechos imponderables producidos y declarados con anterioridad a la nueva jurisprudencia, en virtud de los mencionados principios de buena y protección de la confianza legítima.

¹¹⁶ *Artículo 110 LJCA: 1. En materia tributaria y de personal al servicio de la Administración Pública, los efectos de una sentencia firme que hubiera reconocido una situación jurídica individualizada en favor de una o varias personas podrán extenderse a otras, en ejecución de la sentencia, cuando concurren las siguientes circunstancias:*

a) *Que los interesados se encuentren en idéntica situación jurídica que los favorecidos por el fallo.*

Sin duda, hay que tener en cuenta la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, pues, tanto el artículo 5.1 LOPJ ¹¹⁷ como el artículo 40.2 LOTC ¹¹⁸ así lo establecen ¹¹⁹.

En sentido estricto, jurisprudencia es la doctrina que de modo reiterado establece el Tribunal Supremo, según establece el artículo 1.6 del Código Civil. Hay que añadir, en virtud del ya citado artículo 40.2 LOTC la emanada del Tribunal Constitucional.

Así lo entendió la norma que regulaba las consultas ¹²⁰. Ampliar dicho concepto al resto de los tribunales, hubiera supuesto desvirtuar el fundamento de las consultas ya que la dispersión jurisprudencial incide directamente sobre la seguridad jurídica.

Para que dejen de aplicarse los criterios contenidos en la contestación, el artículo 89.1.II LGT exige que se modifique la jurisprudencia, lo cual no impide que la

b) Que el Juez o tribunal sentenciador fuera también competente, por razón del territorio, para conocer de sus pretensiones de reconocimiento de dicha situación individualizada.

c) Que soliciten la extensión de los efectos de la sentencia en el plazo de un año desde la última notificación de ésta a quienes fueron parte en el proceso. Si se hubiere interpuesto recurso en interés de la ley o de revisión, este plazo se contará desde la última notificación de la resolución que ponga fin a éste.

¹¹⁷ ...los jueces y tribunales, ... interpretarán y aplicarán las leyes y los reglamentos según los preceptos y principios constitucionales, conforme a la interpretación de los mismos que resulte de las resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional en todo tipo de procesos.

¹¹⁸ En todo caso, la jurisprudencia de los tribunales de justicia recaída sobre leyes, disposiciones o actos enjuiciados por el Tribunal Constitucional habrá de entenderse corregida por la doctrina derivada de las sentencias y autos que resuelvan los procesos constitucionales.

¹¹⁹ Se ha propuesto, propuesta que compartimos, adoptar un concepto amplio de jurisprudencia: ... debe entenderse por "jurisprudencia" no sólo la doctrina legal, sino más ampliamente, cualquier criterio consolidado, ya sea en una única sentencia del Tribunal Supremo o en pronunciamientos paralelos de la Audiencia Nacional y de los Tribunales Superiores de Justicia, o de los juzgados de lo Contencioso, cuando se trate de tributos locales (FALCON Y TELLA, R., "El carácter vinculante de la doctrina sentada al resolver consultas tributarias y reclamaciones económico-administrativas", *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 19, 2004, pág.2).

¹²⁰ Concretamente el artículo 14 del RD 404/1997, de 21 de marzo, por el que se establece el régimen aplicable a las consultas cuya contestación deba de tener carácter vinculante (BOE 91/1997, de 16 de abril), vigente hasta el 1 de enero de 2008.

Administración pueda, respecto a la misma cuestión, y por haber dejado de ser vinculante el criterio hasta entonces vigente, establecer un nuevo criterio distinto del establecido por la nueva jurisprudencia. Puesto que la reproducción posterior de la jurisprudencia que originó el cambio de criterio, no supondrá una modificación de la jurisprudencia, el último criterio podrá mantenerse.

De esta manera, con la pérdida del efecto vinculante derivado de la modificación de la jurisprudencia, se pretende que la Administración pueda dictar nuevas contestaciones que podrán incorporar o no el criterio de la nueva jurisprudencia¹²¹.

Se plantea la cuestión de cómo afecta la pérdida del carácter vinculante derivado de una modificación de la jurisprudencia a quienes correspondiéndoles declarar antes del momento de la pérdida del carácter vinculante del criterio administrativo, no formularon la correspondiente declaración así como a quienes actuaron contra el criterio de la contestación que ahora deja de ser vinculante. En ambos casos, la pérdida de efectos vinculantes afecta a los hechos producidos con anterioridad, de manera que no les resultará de aplicación el criterio inicial.

Por lo que se refiere a la formalización de la pérdida de efectos vinculantes, nada dice ni la LGT ni tampoco el RAT. Con anterioridad el RD 404/1997 preveía la notificación al interesado y a la AEAT, sin embargo, en la regulación actual, la generalización de los efectos vinculantes de las contestaciones a consultas obligaría a comunicar la pérdida de tal carácter por la vía de la publicación¹²².

5. La modificación del criterio por la propia Administración

¹²¹ SALVO TAMBO, I., "Las consultas tributarias", en *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria*, IEF, Madrid, 2004, pág. 526.

¹²² SALVO TAMBO, I., "Las consultas tributarias", en *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria*, IEF, Madrid, 2004, pág. 527.

Aunque de la regulación de las consultas en la LGT no se deduce claramente la posibilidad de la Administración tributaria de modificar sus criterios¹²³, el art. 68.1 RAT, aclara, implícitamente, la posibilidad de que la Administración cambie sus criterios, previamente establecidos en la contestación a una consulta. En cualquier caso, el cambio deberá de ser motivado según expresa el mismo art. 68.1: *Cuando la contestación a la consulta incorpore un cambio de criterio administrativo, la Administración deberá motivar dicho cambio.*

Debe de observarse, que no se trata aquí de motivar la resolución en que la contestación a la consulta consiste, sino en motivar el por qué de dicho cambio de criterio.

6. Requisitos para que la contestación tenga efectos vinculantes

De todas maneras, para que la contestación tenga efectos vinculantes deberá de haberse formulado antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias. Además (art. 89.1.II LGT), no deberán de haberse alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos contenidos en la consulta¹²⁴
¹²⁵.

El artículo 89.2 LGT establece que no tendrán efecto vinculante aquellas contestaciones derivadas de consultas que planteen cuestiones relacionadas con el

¹²³ Así parece entenderlo la contestación a la consulta V1375-13, cuando se preocupa de dejar sentado que ... *debe señalarse que cabe la posibilidad de que la Administración tributaria cambie de criterio en relación a la contestación de una consulta escrita anterior...*

¹²⁴ La alteración debe de ser sustancial, para, de otro modo, no caer en una arbitrariedad administrativa que hiciese inoperante el efecto general de las contestaciones a consultas (SÁNCHEZ GALIANA, J.A., “Artículo 107”, *La reforma de la Ley General Tributaria – análisis de la Ley 25/1995, de 20 de julio* –, Cedecs, Barcelona, 1995, pág. 255).

¹²⁵ Así, los efectos de la consulta quedan condicionados a la clausula “rebus sic stantibus”.

objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad.

Se establece aquí, una excepción a la regla general que prevé el carácter vinculante de las contestaciones. Sin embargo, habrá que entender que el carácter no vinculante de la contestación que emita la Administración, tendrá dicho carácter solo para aquellos casos que, al momento de plantearse la consulta, sean objeto de un procedimiento ya iniciado, pues para aquellos casos no iniciados, nada obsta para que, puesto que contiene el criterio de la Administración, la contestación a la consulta, tenga carácter vinculante.

7. Efectos de la falta de contestación en plazo

El artículo 88.6 LGT por su parte, establece los efectos (o mejor, la ausencia de efectos) derivados de la falta de contestación en plazo¹²⁶: ello no implicará la aceptación de los criterios expresados¹²⁷ en el escrito de la consulta¹²⁸.

¹²⁶ El artículo 13.2 RD 404/1997, establecía ciertas garantías que se han perdido con el RAT: *transcurrido dicho plazo sin haberse producido la contestación, el órgano competente comunicará al consultante esta circunstancia, advirtiéndole de que el transcurso del plazo no exime a la Administración de resolver expresamente la consulta formulada*. De todas formas, el artículo 42.1 LRJAPAC establece que *la Administración está obligada a dictar resolución expresa en todos los procedimientos y a notificarla cualquiera que sea su forma de iniciación*.

¹²⁷ El artículo 66.1 RAT, relativo al contenido del escrito de consulta, no exige como requisito que se expresen cuales son los criterios del consultante.

¹²⁸ *La lógica de estas consultas vinculantes como vehículo esencial para dar efectividad al derecho a la información y asistencia, y su fundamento en el principio de seguridad jurídica, parecería exigir que, ante la no contestación en plazo, debería considerarse como aceptación tácita de la propuesta, siempre que la consulta se haga en términos que impliquen una posición concreta por parte del consultante, como por ejemplo se pone de manifiesto en una ya antigua Resolución del TEAC de 06.03.84, que exime de responsabilidad a quien no declara por que ha consultado a la Administración y ésta no le ha informado de que debe hacerlo, ante lo cual el contribuyente actuó "con arreglo a las instrucciones que se le dieron por la Administración, en cuanto que, dado que éstas fueron ninguna, ninguna también es la forma de tributación"* (RAMALLO MASSANET, J., "Comentarios a los artículos 5 a 9", *Estatuto del Contribuyente, Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Madrid, 1998, pág. 66, marg. 815). En la misma línea se ha defendido que un hipotético silencio prolongado de la Administración podría determinar que el contribuyente que

Para el caso en que el obligado planteara una posible solución a su consulta y esta no fuera contestada en plazo, en principio podría resultar de aplicación el principio establecido en el artículo 43.1 LRJAPAC¹²⁹ que conduciría, por silencio, a la aceptación de la solución propuesta: sin embargo la disposición adicional quinta de la misma Ley establece que los efectos del incumplimiento de los plazos máximos para dictar resoluciones, serán, en todo caso, los previstos en la normativa tributaria, de manera que no resulta de aplicación, en este caso, la normativa administrativa.

En cualquier caso, el resultado propio del silencio resulta incompatible con la naturaleza de la consulta ya que para formular la consulta no se requiere la propuesta de un criterio concreto.

8. Efectos de las consultas contestadas por una Administración no competente

El régimen de la información suministrada por quien carece de competencias para ello, presenta un especial interés en relación con las consultas tributarias, dado el carácter vinculante de las mismas.

ajusta su conducta a la propuesta formulada por el mismo en su consulta (si es que la propuso), quede excluido de responsabilidad por posibles sanciones, si es que se entendiese que con la formulación de la consulta (y en su caso con sucesivos requerimientos de contestación) ha puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones y deberes tributarios...(DEL PASO BENGOA, J.M. y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C., *Derechos y Garantías del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998*, CISS, Valencia, 1998, pág. 111). *Lamentablemente, sigue sin tener respuesta satisfactoria la situación que se produce cuando el consultante cumple el requisito temporal, pero la Administración incurre en mora, alcanzándole el momento de realización del hecho imponible o presupuesto de hecho correlativo* (FERNANDEZ PAVES, J.M., “Desarrollo reglamentario de las contestaciones vinculantes a preguntas”, *Tribuna Fiscal*, núm. 80, 1997).

¹²⁹ *En los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, sin perjuicio de la resolución que la Administración debe dictar en la forma prevista en el apartado 3 de este artículo, el vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado resolución expresa legitima al interesado o interesados que hubieran deducido la solicitud para entenderla estimada por silencio administrativo.*

La Ley de Financiación de las Comunidades Autónomas¹³⁰ (LOFCA) reconoce, en sus artículos 6.1 y 19.Uno, la posibilidad de que las CCAA establezcan y apliquen sus propios tributos. Asimismo, establece en su artículo 11 los tributos susceptibles de ser cedidos a las CCAA. El segundo apartado del artículo 19 de la misma norma establece las competencias normativas de las CCAA en materia de tributos cedidos.

El marco establecido por la LOFCA se desarrolla en la Ley reguladora del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía (LRGFCA)¹³¹. El artículo 25.1 de dicha norma establece la cesión del rendimiento de un conjunto de tributos. En el artículo 55.1 se cede respecto a determinados impuestos la gestión tributaria, que incluye: *La publicidad e información al público de obligaciones tributarias y su forma de cumplimiento*, aunque, en el segundo apartado del mismo artículo se aclara que no es objeto de delegación *la contestación de las consultas reguladas en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, salvo en lo que se refiera a la aplicación de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias*. En los artículos siguientes se ceden competencias en materia de recaudación, inspección y revisión en materia de tributos cedidos.

Vemos pues que las CCAA tienen plenas facultades para informar sobre sus propios tributos, rigiendo por lo tanto, en materia de vinculación derivada de dicha información las mismas normas que las establecidas con carácter general.

Sin embargo, en materia de tributos cedidos, las CCAA no tienen delegada la competencia para contestar consultas tributarias en materia de tributos cedidos. Ello

¹³⁰ Ley Orgánica 8/1980, de 23 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (BOE 236/1980, de 1 de octubre).

¹³¹ Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE 305/2009, de 19 de diciembre).

se traduce en que, a pesar de tener competencias para aplicar determinados tributos cedidos, carecen de competencia para contestar las consultas que sobre los mismos puedan formular los ciudadanos. Ello no significa que dichas consultas no puedan formularse a la CCAA ni tampoco que esta no pueda contestarlas, sino simplemente que dichas consultas no tendrán carácter vinculante.

Lo dicho, sin embargo, debe de ser matizado, puesto que en relación a aquellos aspectos del tributo cedido respecto del cual la CCAA tiene competencia normativa y la misma ha sido ejercida, sí que tendrán las contestaciones a consultas, carácter vinculante para la CCAA.

¿Qué ocurre no obstante cuando la CCAA contesta a una consulta tributaria, en materia de un tributo cedido, cuya regulación es estatal (bien por no tener competencia la CCAA o bien por no haberla ejercido)? En este caso, la CCAA no quedará vinculada por la contestación aunque, naturalmente, quien la formuló, quedará exonerado de responsabilidad por la menor tributación o por el incumplimiento de determinada formalidad derivados de la actuación conforme al contenido de aquella contestación.

Cabe plantearse además qué ocurre cuando la contestación se refiere a un tributo no cedido. En este caso, la Administración titular del tributo, no tan solo no quedará vinculada por dicha contestación sino que, de proceder, podrá aplicar el régimen sancionador con respecto a quien obró según una consulta formulada a una Administración no competente, sin perjuicio de una eventual reclamación de responsabilidad patrimonial a la Administración que, sin tener competencia en relación con el tributo, contestó a la consulta.

b) Para el resto de obligados tributarios

El artículo 89.1.III LGT determina que “los criterios contenidos en las consultas”¹³² serán aplicables a cualquier obligado tributario¹³³. Para ello se exige que los hechos y circunstancias del obligado que no formuló la consulta sean coincidentes¹³⁴ con los que se incluyan en la contestación a la consulta¹³⁵.

Aunque el párrafo segundo del artículo 89.1 LGT viene referido al consultante, la necesidad de que no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, establecida en dicho apartado, habrá que entender que resulta extensiva a la aplicabilidad de las contestaciones a consultas a cualquier obligado tributario¹³⁶.

El segundo párrafo del epígrafe IV de la Exposición de Motivos de la LGT destaca *el carácter vinculante de todas las contestaciones a las consultas tributarias escritas y no sólo para el consultante sino también para otros obligados tributarios*. Sin embargo, como se ha dicho, ni al consultante ni a otros obligados tributarios, vincula la contestación, solo los órganos encargados de la aplicación de los tributos resultan vinculados¹³⁷.

¹³² Habrá que entender que se refiere a las contestaciones a las consultas.

¹³³ Nosotros diríamos “a cualquier ciudadano”. Piénsese en una consulta sobre si una operación está sujeta en la cual la contestación indica que no existe sujeción al tributo concreto al que se refiere aquella consulta. Si no hay sujeción no puede existir obligado tributario y, lo correcto será hablar de ciudadano.

¹³⁴ La norma exige “identidad”, aunque dicha situación, estrictamente hablando, es difícil que pueda darse.

¹³⁵ Los hechos y circunstancias deberían de ser, no los del obligado tributario, sino los contenidos en la consulta, pues en otro caso, la contestación podría resultar incongruente.

¹³⁶ O ciudadano, en virtud de lo que hemos dicho un par de notas más arriba.

¹³⁷ Los órganos competentes para resolver las consultas tributarias también resultarán vinculados por los criterios manifestados en las contestaciones por tratarse de órganos encargados de la aplicación de los tributos, no en vano, las contestaciones a consultas se encuentran reguladas dentro del Título III: La aplicación de los tributos y el artículo 83.1 LGT establece que la aplicación de los tributos comprende todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios.

MANTERO¹³⁸ se ha mostrado contrario al carácter vinculante de las contestaciones para la Administración: *ya que ello crea –aparte su discutible naturaleza jurídica– una especie de cláusula de la fiscalidad más favorable: el consultante y los otros afectados pueden utilizar a su favor la contestación o no; en este caso, aún tienen la vía económico-administrativa y la judicial...Lo lógico hubiera sido que el Ministro –vía art. 12.3 de la Ley– dictara las correspondientes órdenes interpretativas o aclaratorias y las publicara*¹³⁹.

Llegados a este punto, hay que tener en cuenta que el TJCE ha indicado que será la legislación de cada Estado la que ha de determinar el carácter vinculante o no de las consultas así como la determinación de a qué órgano les corresponde resolverlas: *la legislación de cada Estado miembro determina las informaciones que pueden vincular a las autoridades competentes, las autoridades facultadas para proporcionar estas informaciones, así como la forma en que deben darse*. En definitiva pues, un eventual carácter no vinculante no resulta contrario a la normativa comunitaria¹⁴⁰.

c) Exoneración de responsabilidad

El artículo 179.2.d) LGT establece que si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado no se le podrá exigir responsabilidad^{141 142}. Para ello,

¹³⁸ MANTERO SÁENZ, A., *La correcta aplicación práctica de la nueva LGT*, CISS, Valencia, 2006, pág. 109.

¹³⁹ Téngase en cuenta que el AMPLGT extiende la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las Leyes y demás normas en materia tributaria *a los órganos de la Administración tributaria que tengan atribuida la iniciativa para la elaboración disposiciones en el orden tributario, su propuesta o interpretación*.

¹⁴⁰ STJCE de 8 de abril de 1992, Sala 3ª, núm. C-371/90, punto 17, (EDJ 1992/13969).

¹⁴¹ *Por actuar de conformidad con lo contestado no se comete infracción en ningún caso: menos mal, abruma tanta generosidad; un poco más y también sería razonable excluir, por ejemplo, el interés de*

deberá de existir una igualdad sustancial entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta, de tal manera que se pueda entender que dichos criterios resultan aplicables en tanto que no han sido modificados. Por lo que respecta a la modificación, nada se dice sobre cual deba ser el agente modificante. Se supone que por contestaciones posteriores, pero bien podría ser por publicaciones, comunicaciones, informaciones o resoluciones económico-administrativas¹⁴³.

Como ha señalado ZORNOZA, *la contestación adquiere así un curioso carácter vinculante, no para la Administración, sino para el consultante, obligado a aplicar tal interpretación a fin de salvar su responsabilidad; incluso aunque discrepe de ella, supuesto en el que la inexistencia de recurso contra las contestaciones le fuerza a aplicar una interpretación de la que difiere para volver luego contra sus actos al impugnar en el momento procesal oportuno los criterios que él mismo aplicó*¹⁴⁴.

Debe de quedar claro sin embargo, que si el obligado tributario se aparta del criterio establecido en la consulta, ello no supone la aplicación automática de una sanción, pues *la sanción no procede cuando se trata de interpretaciones jurídicas que puedan*

demora; es contrario a la equidad más elemental el exigir interés de demora como consecuencia de una actuación acomodada al criterio inicial del acreedor, que luego se modifica (GARCIA AÑOVEROS, J., “Una nueva LGT. Problemas constitucionales” en AGULLÓ AGÜERO, A., *Garantías Constitucionales del Contribuyente*, Tirant lo Blanch, 1998, págs. 121–122).

¹⁴² Ya la Ley de 26 de julio de 1922, relativa a la reforma tributaria (Gaceta de Madrid 209/1922, de 28 de julio), estableció en su artículo 14 que *siempre que no se haya cometido falsedad ni omisión en la relación de los elementos contributivos no podrá exigirse responsabilidad alguna al contribuyente que hubiere formulado la consulta y viniere tributando con arreglo a las instrucciones que se le hubieren dado en virtud de las mismas*.

¹⁴³ ROZAS VALDÉS, J.A., “Información y asistencia a los obligados tributarios”, en *El Fisco: revista quincenal de información tributaria*, núm. 97, 2004, pág. 41.

¹⁴⁴ ZORNOZA PÉREZ, J.J., “Interpretación administrativa y consulta tributaria”, en *Consideraciones sobre la reforma del art. 107 de la ley General Tributaria*, Revista Española de Derecho Financiero, núms. 47-48, 1985, pág. 488.

*ser discutibles*¹⁴⁵. La resolución de la consulta no puede ser fuente de infracciones tributarias para quien no siga sus postulados siempre que se trate de una razonada discrepancia en la interpretación y en el alcance que corresponde a ciertas normas¹⁴⁶
147.

Cabe plantearse qué sentido tiene hablar de exoneración de responsabilidad cuando las consultas son vinculantes. Es decir, si la Administración queda vinculada por la contestación, quien actuó según el criterio en ella contenido no puede ser inquietado por su actuación ni, por lo tanto, incurrir en responsabilidad, motivo por el cual no cabe hablar de exoneración de la misma.

Tal caso podría darse cuando se sigue el criterio de una consulta vinculante que, por no haberse cumplido los requisitos, no resulta vinculante para quien la formuló (por ejemplo por haberla formulado fuera de plazo)¹⁴⁸.

¹⁴⁵ SAN de 19 de enero de 1998, FD 3º (JT 1998\102).

¹⁴⁶ STS de 5 de marzo de 1993, FD 2º (ROJ: STS 1231/1993).

¹⁴⁷ El artículo 218 del Decreto de 22 de junio de 1956, por el que se aprueba el texto definitivo del reglamento del Timbre del Estado y se dictan normas complementarias para la ejecución de la Ley de 14 de abril de 1955 (BOE 190/1956, de 8 de julio), establecía en el primer punto de su apartado 7 que *los contribuyentes que formulen la consulta y que procedan, a partir de la fecha en que se les notifique la resolución de que se trate en la forma y cuantía que en aquella se señalen, no incurrirán en sanción de ninguna especie, en caso de que, apartándose del criterio sustentado en dicha resolución fuera incoado expediente a los consultantes por la Inspección Técnica del Timbre y se produjera a cargo de los mismos alguna liquidación de reintegro por los expresados documentos u objetos impositivos*. El reconocimiento, en la actualidad, de que no se incurre en responsabilidad supone una mejora técnica respecto a la fórmula utilizada en este Reglamento: *no incurrirán en sanción de ninguna especie* pues la ausencia de culpa, siquiera levísima, impide que se pueda apreciar la infracción misma.

¹⁴⁸ ... *las consultas vinculantes son susceptibles de producir un doble efecto, vinculación y exención de responsabilidad, pero que éste último solo se da si el interesado se acogió al criterio de la Administración en la contestación, si bien, en tal caso pierde su objeto por causa de los efectos que en ese contexto se derivan de la vinculación. Sin embargo, ... hay supuestos en los que éste segundo efecto, habitualmente desplazado por el primero (vinculación) podría llegar a reaparecer. Se trata de casos en los que dejan de darse determinados requisitos para la vinculación, pero que no excluyen la exención de responsabilidad* (BARQUERO ESTEVAN, J.M., *La información administrativa al contribuyente*, Aranzadi, Pamplona, 2002, pág. 219).

Uno de esos casos es la producción de un cambio normativo producido recientemente, de tal manera que resultaría razonable concluir que el obligado desconocía dicho cambio. Así las cosas, la contestación, cuyo criterio siguió el obligado tributario, perdería su carácter vinculante, en virtud de lo establecido en el artículo 89.1.II LGT, pero reaparecería la exoneración de responsabilidad. Lo mismo podría predicarse respecto de un cambio en la jurisprudencia aplicable al caso.

MANTERO se plantea la posibilidad de que el artículo 179.2.d) LGT olvida el carácter vinculante de las contestaciones a consultas cuando habla de exención de responsabilidad. Para darle sentido a la norma se plantea *¿se trata de que –aunque no haya “identidad entre los hechos y circunstancias” – exista una “igualdad sustancial”, es decir, que por extensión, haga aconsejable el no apreciar responsabilidad sancionable, aunque no se le aplique el criterio estricto del otro consultante; es decir, que sí responderá de la cuota e intereses?. De otra manera no se entiende*¹⁴⁹.

Así pues, la única forma de compatibilizar ambas cuestiones, la vinculación y la exención de responsabilidad, pasaría por distinguir las expresiones “identidad de razón” e “igualdad sustancial”. La “identidad de razón” exige coincidencia en el presupuesto de hecho. La “igualdad sustancial” supondría un alto grado de coincidencia entre dos situaciones fácticas distintas, de tal manera que la actuación del obligado tributario al tratarlas como idénticas, no puede ser calificada como culpable.

d) Para la Administración

¹⁴⁹ MANTERO SÁENZ, A., *La correcta aplicación práctica de la nueva LGT*, CISS, Valencia, 2006, pág. 95.

Tal como dispone el artículo 89.1.I LGT la contestación a la consulta tiene efectos vinculantes para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos. Por lo tanto, la vinculación solo afecta a los órganos de gestión (entendida en sentido amplio), pero no a los órganos revisores (distintos de los encargados de la aplicación de los tributos), que podrán anular los efectos de la consulta cuando se considere que son contrarios a derecho.

Para eliminar los efectos de la consulta, habrá que declarar su invalidez según alguno de los procedimientos previstos en el artículo 216 LGT¹⁵⁰. Llegados aquí, se plantea la posibilidad de que, no ya la contestación a la consulta sino los actos de aplicación, basados en la contestación a la consulta, puedan ser anulados.

Resulta claro que el acto de aplicación podrá ser revisado, bien por el Ministro de Hacienda, en el caso de revisión de actos nulos de pleno derecho, bien por el director general respectivo en el caso de revocación¹⁵¹ o, finalmente por los tribunales para el

¹⁵⁰ El Informe para la reforma de la LGT elaborado por la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la LGT decía al respecto: *se propone introducir una norma que regule los efectos de las contestaciones erróneas. En estos casos, la Administración deberá rectificar su contestación y, a partir de la fecha de la notificación de la rectificación, cesarán los efectos vinculantes o de exención de responsabilidad de la contestación* (COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA, Informe para la reforma de la Ley General Tributaria, IEF, Madrid, 2001, pág. 117). Asimismo, debe de tenerse en cuenta que el AMPLGT añade un nuevo procedimiento especial de revisión: la revocación de los actos dictados al amparo de normas tributarias declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes al Derecho de la Unión Europea.

¹⁵¹ Así, el art. 12 RGRVA establece: *En el ámbito de competencias del Estado, el acuerdo sobre la revocación deberá adoptarse por el director general competente o por el director del departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria competente del que dependa el órgano que dictó el acto. Si la revocación se refiere a un acto dictado por un director general o un director de departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, será competente su superior jerárquico inmediato.*

caso de declaración de lesividad de actos anulables¹⁵².

Para aquellos casos de tributos cedidos en que la Administración con competencias para evacuar la contestación no coincide con la competente para gestionar el tributo, el desacuerdo de ésta última con el criterio contenido en la contestación deberá de pasar por la aplicación del criterio mencionado y la posterior revisión de oficio que, en la mayoría de los casos, pasará por la declaración de lesividad y la posterior impugnación ante la jurisdicción contencioso-administrativa¹⁵³.

e) Recursos contra la contestación

Por lo que respecta a la posibilidad de plantear recurso contra la contestación a la consulta, como se ha dicho, el artículo 89.4 LGT ha establecido que *el obligado tributario no podrá entablar recurso alguno contra dicha contestación*¹⁵⁴. Dicha limitación se estableció, por primera vez en la LGT1963¹⁵⁵ a través del Real Decreto

¹⁵² GARCIA BERRO opina que no parece oportuno plantear que se acuda a dicho procedimiento porque la contestación no constituye ninguna situación jurídica que pueda considerarse directamente lesiva para los intereses públicos, simplemente genera una expectativa de que el tributo se aplicará conforme al criterio expresado. Será el acto de aplicación que puede lesionar los intereses públicos y, por lo tanto ser objeto de declaración de lesividad. Además dicha declaración requeriría pronunciamiento del Ministro de Hacienda y posterior proceso judicial. El mismo efecto se conseguiría con que el ministro, en uso de su facultad interpretativa, modificara el criterio expresado en la contestación (Cfr. GARCIA BERRO, F., *Procedimientos tributarios y derechos de los contribuyentes en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2004, pág. 64)

¹⁵³ Cfr. BARQUERO ESTEVAN, J.M., *La información administrativa al contribuyente*, Aranzadi, Pamplona, 2002, pág. 230.

¹⁵⁴ La jurisprudencia alemana, admite el recurso en aquellos casos en donde la Administración se desvía en su contestación de los términos de la consulta, es decir, cuando no contesta a lo que en realidad se pregunta, pero no para otros casos (Cfr. BARQUERO ESTEVAN, J.M., *La información administrativa al contribuyente*, Aranzadi, Pamplona, 2002, pág. 205).

¹⁵⁵ Aunque ya el apartado 7 del artículo 218 del Decreto de 22 de junio de 1956, por el que se aprueba el texto definitivo del Reglamento del Timbre del Estado y se dictan normas complementarias para la ejecución de la Ley de 14 de abril de 1955 (BOE 190/1956, de 8 de julio), establecía *que las resoluciones dictadas en los expedientes de consulta por los Delegados de Hacienda o por el Director general de Timbre y Monopolios, según los casos, no podrán ser objeto de recurso alguno*.

Ley 13/1975, de 17 de noviembre¹⁵⁶. Parece posible, sin embargo, recurrir una resolución que niegue legitimación al consultante¹⁵⁷.

El Consejo de Estado llegó a considerar que la negación de la posibilidad de recurrir las consultas podía suponer una vulneración del principio de tutela judicial efectiva¹⁵⁸.

Sin embargo la Audiencia Nacional no cree que exista indefensión ni lesión de la tutela judicial efectiva por el hecho de que las contestaciones a consultas no resulten recurribles¹⁵⁹.

También la doctrina, de forma casi unánime, ha considerado que ante la imposibilidad de recurrir las contestaciones a consultas se produce indefensión por parte de los consultantes¹⁶⁰.

¹⁵⁶ Hay quien ha considerado esta norma como una infracción del principio de acceso a la justicia (Cfr. GONZALEZ PÉREZ, J., “La Constitución y la modificación parcial de la Ley General Tributaria”, Gaceta Fiscal, núm. 25, 1985, pág. 101).

¹⁵⁷ El TEAC ordenó a la Administración contestar a una consulta vinculante en base a que una respuesta negando la legitimación restringe el derecho del contribuyente a obtener contestación de la administración (Resolución del TEAC de 25 de febrero de 1985 [CaT, ref. 596]).

¹⁵⁸ ... *el sistema actual...de posponer a un eventual momento ulterior (el del acto de liquidación) la impugnación contra dicho acto y, en su caso, indirectamente contra la norma interpretada si tuviera carácter reglamentario, parece insatisfactorio y posiblemente no ajustado a las exigencias del principio de tutela judicial efectiva de los intereses legítimos (art. 24 de la Constitución española (Dictamen del Consejo de Estado núm. 52.028, de 30 de junio de 1989, citado por FENELLOS PUIGCERVER, V., *El Estatuto del Contribuyente*, Ediciones Tro, Valencia, 1998, pág. 212).*

¹⁵⁹ ... *la recurrente dispone de dos medios de actuación frente a la contestación obtenida en la cuestión planteada: una primera, cual sería impugnar el acto de liquidación (o autoliquidación) practicado de acuerdo con los postulados de la consulta; y una segunda que sería impugnar los actos de retención tributaria ante los tribunales Económico-Administrativos, los cuales son una consecuencia inmediata de la sujeción de la renta percibida al pago del impuesto, por la vía prevista en el artículo 123 del Real Decreto 1999/1981, de 20 agosto (RCL 1981\2126 , 2471 y ApNDL 8295), por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas (SAN de 29 de julio de 1997, FD 3º [JT 1997\809]).*

¹⁶⁰ *La doctrina científica mayoritaria se inclina por entender que el precepto infringe el principio de acceso a la justicia, al no admitir recurso alguno contra la respuesta a las consultas, lo que*

Cabe plantearse la cuestión de si la imposibilidad de plantear recurso prohíbe la revisión de una contestación a una consulta por la vía de los denominados “procedimientos especiales de revisión”. En todos los casos, es decir, respecto de la revisión de actos nulos de pleno derecho, la declaración de lesividad de los actos anulables, la revocación o la rectificación de errores, la norma habla de actos y resoluciones, categoría dentro de la cual no se incluyen las contestaciones a consultas, según el criterio actual de la jurisprudencia que niega el carácter de acto administrativo a las consultas¹⁶¹.

f) Deber de resolver

El artículo 103.1 LGT¹⁶² establece que *La Administración tributaria está obligada a resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos, así como a notificar dicha resolución expresa.*

Dada la naturaleza de la consulta, la expresa declaración (art. 88.6 LGT) de que *la falta de contestación en dicho plazo no implicará la aceptación de los criterios expresados en el escrito de la consulta* así como la imposibilidad legal de recorrer la contestación, podría parecer que no cabe hablar, en caso de falta de contestación, de

determina la exclusión de la vía contenciosa; negar, se dice, la acción judicial supone colocar en una auténtica situación de indefensión a los administrados, así como admitir que las contestaciones condicionen el contenido de las autoliquidaciones del contribuyente... (LÓPEZ GETA, J.M., “Artículo 89” en GÓMEZ MOURELO, C. [dtora], *La nueva Ley General Tributaria comentada*, La Ley, Madrid, 2004, pág. 328).

¹⁶¹ En relación a las consultas vinculantes la jurisprudencia ha afirmado que... tampoco la respuesta a una consulta vinculante puede merecer la conceptualización de acto administrativo (STS de 10 de febrero de 2001, FD 5º, párrafo 1º [RJ 2001/1019]). Por el contrario, la AN ha reconocido el carácter de acto administrativo de las consultas tributarias (SAN de 1 de julio de 2005, FD 3º, párrafo 4º [JUR 2005/238277]).

¹⁶² En la misma línea el 42.1 LRJAPAC establece que *la Administración está obligada a dictar resolución expresa en todos los procedimientos y a notificarla cualquiera que sea su forma de iniciación.*

silencio negativo, ya que éste, básicamente, se justifica para abrir la posibilidad de formular recurso.

Sin embargo, opinamos que la falta de contestación sí es recurrible, puesto que no se recurre contra el contenido de la contestación sino contra la falta de resolución expresa, lo cual supone una desestimación de la solicitud de que se emita una resolución administrativa.

De no ser aceptado dicho recurso, contra la falta de contestación cabría la posibilidad de reaccionar con el recurso contra la inactividad de la Administración, previsto en el art. 29.1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa¹⁶³.

Por su parte, la Resolución del TEAC de 6 de marzo de 1984, relativa a una consulta debidamente formulada y no contestada por la Administración argumentó que, de la no exigencia de responsabilidad al consultante que actúa según el contenido de la consulta, se deriva que dicho efecto exonerador resulta también de aplicación cuando la Administración no contesta la consulta.

g) Efectos de la consulta extemporánea

El artículo 66.8 RAT determina que si la consulta se formula una vez terminados los plazos para el ejercicio del derecho, para la presentación de la declaración o autoliquidación o para el cumplimiento de la obligación tributaria, la consulta será inadmitida.

¹⁶³ Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE 167/1998, de 14 de julio). Según dicho artículo: *Cuando la Administración, en virtud de una disposición general que no precise de actos de aplicación o en virtud de un acto, contrato o convenio administrativo, esté obligada a realizar una prestación concreta en favor de una o varias personas determinadas, quienes tuvieran derecho a ella pueden reclamar de la Administración el cumplimiento de dicha obligación. Si en el plazo de tres meses desde la fecha de la reclamación, la Administración no hubiera dado cumplimiento a lo solicitado o no hubiera llegado a un acuerdo con los interesados, éstos pueden deducir recurso contencioso-administrativo contra la inactividad de la Administración.*

Este artículo hay que ponerlo en relación con el artículo 89.2 LGT que establece la falta de efectos vinculantes de las contestaciones a consultas formuladas en plazo que planteen cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad.

Vemos pues que la presentación fuera de plazo da lugar a la inadmisión y la presentación en plazo de consultas sobre cuestiones sujetas a un procedimiento da lugar a la pérdida del carácter vinculante de la contestación.

La presentación fuera de plazo da lugar a la inadmisión, a diferencia de lo que establecía la normativa anterior¹⁶⁴ que suponía la pérdida del carácter vinculante de la contestación¹⁶⁵. Ya la redacción dada al artículo 107 LGT1963 por el Decreto-Ley 13/1975, de 17 de noviembre, establecía como efecto la pérdida del carácter vinculante de las contestaciones a consultas formuladas fuera de plazo¹⁶⁶, lo cual había sido reiterado por el mismo Tribunal Supremo¹⁶⁷.

La inadmisión, será recurrible, puesto que la imposibilidad de entablar recurso, prevista en el artículo 89.4 LGT, se refiere exclusivamente a un recurso contra la contestación a la consulta y, en el caso al que nos referimos, no nos hallamos ante una contestación sino ante un acto resolutorio de inadmisión.

h) Plazo para contestar

¹⁶⁴ Artículo 107.4.III LGT1963 según la redacción dada por la ley 25/1995.

¹⁶⁵ *...la Administración tributaria estará obligada a aplicar al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado...dentro del plazo para su declaración (la del hecho imponible).*

¹⁶⁶ El apartado 4 de dicho artículo establecía que para que las contestaciones surtan efectos vinculantes deberán de haberse formulado dentro del plazo para la declaración del hecho imponible.

¹⁶⁷ STS de 8 de junio de 2002, FD 3º, apartado 2, párrafos 4 y 6º (EDJ 2002/23967).

Por su parte el artículo 88.6 LGT relativo al plazo del que dispone la Administración tributaria para contestar a las consultas formuladas, establece que el mismo será de 6 meses desde la presentación de la consulta¹⁶⁸.

Dicho plazo de seis meses se ha considerado excesivo, puesto que cuando la contestación finalmente se notifique puede haber transcurrido ya el plazo para la liquidación del hecho imponible lo cual prácticamente convertiría en inútil para el consultante la contestación a la consulta cuando esta finalmente se produjera¹⁶⁹. Cabe recordar aquí lo que decíamos en el subepígrafe titulado *Características de la comunicación de servicio* en el sentido de que la información debía de ser oportuna, es decir tempestiva, debe de suministrarse cuando todavía es posible satisfacer el interés del ciudadano.

i) Falta de efectos interruptivos

El artículo 89.3 LGT determina que ni la presentación ni la contestación de las consultas pueden interrumpir los plazos establecidos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

¹⁶⁸ Ya el artículo 13.2 RD 404/1997, de 21 de marzo establecía, para las consultas vinculantes, que *el plazo máximo de contestación será de seis meses*. Plazo que fue elevado a rango legal con el artículo 8.2 LDGC. Según la Real Orden de 8 de septiembre de 1922, las consultas debían resolverse en el improrrogable plazo de cinco días hábiles. El artículo 278 del Reglamento de Haciendas Locales de 4 de agosto de 1952, estableció un plazo de 8 días en materia de consultas sobre tributos locales...La Instrucción de 15 de diciembre de 1960 amplió el plazo a un mes. El artículo 33 de la Orden de 1 de diciembre de 1970, de régimen jurídico fiscal de los Fondos de inversión mobiliaria, estableció un plazo de cuatro meses para consultas relativas a la materia de la Orden. El artículo 8 del Decreto 3274/1971, de 23 de diciembre, estableció un plazo de tres meses.

¹⁶⁹ ... *puede resultar la inutilidad de la contestación, y escasamente justificado, si se tiene en cuenta que para los servicios administrativos, que cuentan con todos los antecedentes de las normas, la búsqueda de solución a la cuestión planteada, no debería plantear dificultad merced la experiencia técnica que precisamente ha determinado la competencia tribuida* (LÓPEZ GETA, J.M., "Artículo 88", en GÓMEZ MOURELO, C. [dtora], *La nueva Ley General Tributaria comentada*, La Ley, Madrid, 2004, pág. 321).

La falta de efectos interruptivos junto con el largo plazo de que dispone la Administración para contestar¹⁷⁰ supone en muchos casos vaciar de contenido el derecho del consultante, salvo que se disponga del tiempo suficiente para llevar a cabo la operación sobre la que se consulta¹⁷¹.

j) Contestación fuera de plazo

Para el caso en que la contestación se produzca una vez transcurridos los plazos para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias, si el obligado tributario no siguió el criterio contenido en la consulta y decide seguirlo, deberá de presentar una declaración complementaria. No se podrá hablar de exención de responsabilidad por infracciones, pues la regularización voluntaria impide la sanción en virtud del artículo 27.2 LGT. La cuestión de los recargos y de los intereses de demora resulta controvertida y ya ha sido tratada en el epígrafe correspondiente. La contestación más allá de los seis meses por parte de la Administración debería, en todo caso, tener como efecto, que no se tuviera en cuenta, a efectos de recargos, el plazo que va entre el fin de los seis meses y el momento en que la Administración contesta.

¹⁷⁰ En el Reino Unido, las consultas formuladas por las empresas está previsto que se resuelvan en un plazo de 28 días (ROMANÍ SANCHO, A., "La nueva relación Hacienda-contribuyente auspiciada por la OCDE: la relación cooperativa. El Foro de Grandes Empresas y el Código de Buenas Prácticas Tributarias", *Cuadernos de Formación, IEF*, núm. 41/2010, pág. 287), aunque el 80% se resuelven en 15 días (FORO SOBRE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, *La Administración Tributaria en los países de la OCDE y en determinados países no miembros: Serie "Información comparada" (2008)*, Centro de Política y Administración Tributarias, 2009, pág. 117).

¹⁷¹ ... la planificación fiscal del contribuyente y, por lo tanto la satisfacción del principio de seguridad jurídica, debe llevar a que la máxima cautela que aquel deba tener en sus previsiones es la de formular una consulta al menos seis meses antes de que se cumpla el plazo para cumplir la obligación cuyo régimen jurídico consulta. La falta de efectos de la no contestación en plazo,... unido a la improrrogabilidad de los plazos que pesan sobre el obligado tributario, constituyen una merma que resta valor o utilidad a la figura de la consulta tributaria (SALVO TAMBO, I., "Las consultas tributarias", en *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria*, IEF, Madrid, 2004, pág. 515).

En cualquier caso, la Administración debe de tener en cuenta que el artículo 103.1 LGT le obliga a resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos.

El artículo 106.1 LGT1963 establecía que *en todo momento podrá reclamarse en queja contra los defectos de tramitación y, en especial, los que supongan paralización del procedimiento, infracción de los plazos señalados u omisión de trámites que puedan subsanarse antes de la resolución definitiva del asunto.*

Actualmente, el artículo 34.1.p) LGT reconoce el derecho a formular quejas y sugerencias en relación con el funcionamiento de la Administración tributaria. Asimismo el artículo 34.2 LGT establece que el Consejo para la Defensa del Contribuyente atenderá las quejas que se produzcan por la aplicación del sistema tributario que realizan los órganos del Estado.

Por su parte el artículo 77 LPA establecía que en todo momento podrá reclamarse en queja contra los defectos que supongan paralización o infracción de los plazos preceptivamente señalados¹⁷²: dicha posibilidad ha desaparecido de la LRJAPAC, sin embargo, el artículo 41 prevé la responsabilidad de los titulares de las unidades

¹⁷² Artículo 77 de la Ley de 17 de julio de 1958, sobre Procedimiento Administrativo (BOE 171/1958, de 18 de julio):

1. *En todo momento podrá reclamarse en queja contra los defectos de tramitación y, en especial, los que supongan paralización, infracción de los plazos preceptivamente señalados u omisión de trámites que puedan subsanarse antes de la resolución definitiva del asunto.*
2. *La queja se elevará al superior jerárquico que se presuma responsable de la infracción o falta, citándose el precepto infringido y acompañándose copia simple del escrito. En ningún caso se suspenderá la tramitación del procedimiento en que se haya producido.*
3. *La resolución recaída se notificará al reclamante en el plazo de un mes, a contar desde que formuló la queja. Contra ella no procederá recurso alguno, sin perjuicio de que se aleguen los motivos de la queja al utilizarse los recursos procedentes contra la resolución principal.*
4. *La estimación de la queja podrá dar lugar, si hubiese razones para ello, a la incoación de expediente disciplinario contra el funcionario responsable de la infracción denunciada.*
5. *Si la resolución no tuviese lugar en el plazo señalado en el número 3, el interesado podrá reproducir su queja ante la Presidencia del Gobierno tramitándose conforme a lo dispuesto en los números 2 y 3 del artículo 34.*

administrativas y el personal al servicio de las Administraciones Públicas cuya actuación retrase el pleno ejercicio de los derechos de los interesados¹⁷³. El artículo 79.2 LRJAPAC, ha sustituido la reclamación en queja por la vía de extender el régimen de las alegaciones a los defectos de tramitación de los procedimientos. De todas maneras, en relación con la Administración General del Estado, hay que tener en cuenta que el Real Decreto 951/2005, de 29 de julio, por el que se establece el marco general para la mejora de la calidad en la Administración General del Estado¹⁷⁴, ha establecido, nuevamente, en sus artículos 14 a 19, la posibilidad de reclamar en queja.

2.4.9. Efectos de los certificados tributarios

a) Impugnabilidad de los certificados tributarios

El artículo 75.1 RAT establece que los certificados tributarios tendrán carácter informativo y no se podrá interponer recurso contra ellos. Todo ello sin perjuicio de poder manifestar disconformidad con su contenido y de que se pueda interponer recurso contra los actos administrativos dictados basándose en los mismos.

Ya la Audiencia Nacional¹⁷⁵ ha tenido oportunidad de pronunciarse sobre la

¹⁷³ Artículo 41 LRJAPAC:

1. Los titulares de las unidades administrativas y el personal al servicio de las Administraciones Públicas que tuviesen a su cargo la resolución o el despacho de los asuntos, serán responsables directos de su tramitación y adoptarán las medidas oportunas para remover los obstáculos que impidan, dificulten o retrasen el ejercicio pleno de los derechos de los interesados o el respeto a sus intereses legítimos, disponiendo lo necesario para evitar y eliminar toda anomalía en la tramitación de procedimientos.

2. Los interesados podrán solicitar la exigencia de esa responsabilidad a la Administración Pública que corresponda.

¹⁷⁴ BOE 211/2005, de 3 de septiembre.

¹⁷⁵ SAN de 19 de abril de 2010, FJ 4º (JUR 2010\163045)

recurribilidad de las certificaciones tributarias en vía económico-administrativa. El actor pretendía recurrir contra el contenido de un certificado tributario que consideraba que no había prescrito una deuda. Basaba el actor la procedencia del recurso en que el artículo 227.1.a) LGT admite la reclamación contra los actos que reconozcan o denieguen un derecho. Al respecto, señaló la Audiencia Nacional que la certificación debe de limitarse a certificar si consta o no un hecho y que, por lo tanto no se trata de un acto que reconozca o deniegue un derecho. Se trata pues de un acto que, por su propia naturaleza está excluido de la vía económico-administrativa¹⁷⁶.

En general los actos de certificación son impugnables (los certificados tributarios constituirían pues una excepción a la regla general), así lo señaló en diversas

¹⁷⁶ ...debe insistirse que la denominada "certificación de prescripción" no es un acto que reconozca o deniegue un derecho o deber del artículo 227.1.a) de la LGT. El acto que se pretende impugnar se limita, -o al menos debe limitarse- a certificar que no está prescrito...No puede pretenderse que la llamada "certificación de prescripción" sea un acto que reconozca o deniegue un derecho o deber, en el sentido del apartado 1 a) del artículo 227, ya que lo que es el contenido del acto no tiene relación con la existencia o no de prescripción, la cual podrá ser alegada o esgrimida por el recurrente en el momento oportuno, frente a la reclamación de la Administración. El contenido del acto se limita a denegar la expedición de una certificación sobre la existencia o no de un hecho jurídico.

Si el recurrente considera que el derecho de la Administración a liquidar está prescrito, debe hacerlo valer frente a la liquidación A2860094530018935, pero no aquí.

Probablemente el contenido de la "Certificación" emitida por la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Tributaria, debería haberse limitado estrictamente a certificar que no constaba la declaración de prescripción de la acción que exigía el pago de la reseñada deuda tributaria, pues tal debe ser la naturaleza de dicho acto de certificación -esto es si consta el hecho de la prescripción- pero el exceso o extralimitación en el contenido de la certificación que antes hemos transcrito, no puede abrir el cauce de impugnación por un acto que, por su propia naturaleza, está excluido de la vía económico-administrativa.

Por otra parte debe rechazarse la invocación de los artículos 227.1.a) y 2 .d) y g) pues la propia naturaleza del acto de "certificación" impide que pueda considerarse como el reconocimiento o la denegación de un derecho y, en cuanto a los reseñados apartados d) y g) del artículo 227.2, antes transcritos, resulta evidente, de lo que ya hemos dicho, que la certificación que se pretende recurrir es ajena a tales previsiones.

ocasiones la jurisprudencia¹⁷⁷ y también la doctrina¹⁷⁸. En relación con una certificación urbanística se señaló *que podrá ser impugnada si no se ajustara a la realidad de los hechos con las consecuencias legales pertinentes*¹⁷⁹. Más claramente y en relación también con una certificación urbanística se señaló *que dicho acto administrativo, de índole declarativa, puede ser impugnado en vía gubernativa y contenciosa por cualquier tercero interesado si no se ajustara a la realidad de los hechos*¹⁸⁰ *...bien sea porque se entienda como acto trámite de los recurribles al decidir en definitiva el fondo del asunto...*¹⁸¹.

Así pues, en el régimen general, las certificaciones son recurribles y así sería también en el régimen tributario si no fuera porque el artículo 7.1.e) LGT establece que los tributos se regirán *por las disposiciones reglamentarias dictadas en desarrollo de las normas anteriores* y solo después, en el artículo 7.2 establece el carácter supletorio de las disposiciones generales del Derecho administrativo. La aparente contradicción en el hecho de que un reglamento (como lo es el RAT) prevalezca frente a una ley,

¹⁷⁷ Cabe citar la STS de 22 de abril de 1983, Considerando 3º (RJ 1983/1959) ha señalado que la calificación de unos terrenos es una *función impropia del Secretario, y que priva de poder atribuir a lo certificado por él de la condición de verdadero y propio documento público...* a efectos de entender probados los hechos que se intenta probar por tal documento, **quedando privado también de su cualidad de “certificación” a efectos de tener que ser impugnado expresamente, mediante recurso de reposición y posterior contencioso**, porque por muy amplio que pueda ser el criterio que se mantenga respecto del acto administrativo, indudablemente no pueden incluirse entre ellos las simples manifestaciones escritas que un Secretario refleja en un documento...

¹⁷⁸ Los certificados son actos administrativos, y como tales pueden ser impugnados (COLOM y PASTOR, B., “El certificado como acto y documento público”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 40, 1984, pág. 233).

¹⁷⁹ STS de 19 de enero de 1963, Considerando 3º (RJ 1963/55).

¹⁸⁰ STS de 9 de febrero de 1971, cuyo Considerando 1º ratifica el Considerando 6º de la sentencia apelada (RJ 1971/692).

¹⁸¹ STS de 9 de febrero de 1971, Considerando 3º de la sentencia apelada (RJ 1971/692).

fue resuelta ya por la jurisprudencia que efectivamente así lo estableció¹⁸².

A pesar de la negación del recurso, se admite la posibilidad de solicitar la modificación del certificado que, de estimarse, dará lugar a la emisión de un nuevo certificado y de denegarse deberá de comunicarse dicha denegación al obligado tributario de forma debidamente motivada.

Se establece un plazo de 10 días desde el siguiente a la recepción del certificado para solicitar la modificación, lo cual se aparta de la regla general del artículo 105.2 LRJAPAC en virtud de la cual *las Administraciones Públicas podrán, asimismo, rectificar en cualquier momento, de oficio o a instancia de los interesados, los errores materiales, de hecho o aritméticos existentes en sus actos*. Dicho plazo todavía tiene menos sentido si se tiene en cuenta que nada impide solicitar un nuevo certificado y así iniciar un nuevo cómputo¹⁸³, lo cual supone una carga añadida tanto para el obligado tributario como para la propia Administración, a la que, en fin, solo se pretende advertir de una incorrección en los datos de que dispone.

b) El certificado debe de contener los efectos que produce

¹⁸² *La Ley general tributaria, de 28 de diciembre de 1963, señaló en su artículo 9 un peculiar orden de prelación de fuentes en el terreno fiscal. Así, establece que los tributos se regirán por dicha Ley general, por las leyes propias de cada uno de ellos y por los reglamentos, en especial, de gestión, recaudación, inspección y de las reclamaciones económico-administrativas, relegando a la categoría de Derecho 'supletorio' las 'disposiciones generales del Derecho Administrativo' (art. 9.2). Significa, por tanto, que una norma de igual rango que la Ley de procedimiento administrativo, posterior a ella y de carácter especial, estableció (teniendo, ciertamente, virtualidad para ello) un distinto orden de aplicación de las normas, y, en el campo tributario –porque así lo dice la Ley de 1963– las normas reglamentarias sobre gestión e inspección de los tributos tienen prevalencia sobre las disposiciones de la Ley de procedimiento administrativo, a las que se atribuye la función de Derecho supletorio de aquéllas (STS 22 de enero de 1993, FD 3º, párrafo 6º [EDJ 1993/382]).*

¹⁸³ Ciertamente no son susceptibles de recurso los actos administrativos que son reproducción de otros 'definitivos y firmes (art. 28 LJCA). Sin embargo, aquí no se está hablando de recurso, cuya eventualidad se niega respecto a los certificados tributarios, sino de solicitar la modificación de un certificado tributario.

El segundo párrafo del artículo 75.1 RAT por su parte establece que los certificados producirán los efectos que en ellos se hagan constar además de los que se establezcan en la normativa que regule su exigencia.

c) Los efectos son independientes del soporte en que se emite el certificado

Los efectos producidos por los certificados serán idénticos, según dispone el artículo 75.3 RAT, con independencia del medio con que se expidan, sea este telemático o en soporte papel. Concretamente dice dicho artículo: *Los certificados expedidos por medios telemáticos producirán idénticos efectos a los expedidos en papel.*

Ahora bien, el término expedir, tiene diferentes acepciones según el diccionario de la Real Academia:

- Despachar, extender por escrito
- Remitir, enviar

Cuando el verbo expedir recae sobre los “medios telemáticos” resulta claro que se refiere a la acepción “remitir, enviar” en cambio, cuando recae sobre el sustantivo “papel” resulta claro que se refiere a la acepción “despachar, extender por escrito”. Nos hayamos pues ante un nuevo caso de dispersión terminológica (al principio del primer capítulo hablábamos de polisemia), pues se utiliza el verbo “expedir” dentro del mismo contexto (incluso dentro de la misma línea de texto) con diferentes acepciones. Se podría hablar de medios electrónicos o informáticos, pero no de telemáticos, pues estos últimos hacen referencia a la forma como se transmiten los certificados y no al soporte en que se emiten.

En puridad, sin embargo, ni tan solo se debería hablar de medios informáticos, pues los mismos se refieren a la forma de tratamiento de la información, no al soporte de la misma, que es al que se refiere la norma cuando dice “idénticos efectos a los expedidos en papel”.

Lo correcto pues, sería hablar de certificados expedidos en soporte digital o en soporte papel.

Lo mismo ocurre con lo establecido en el artículo 73.2 RAT en donde se especifica que *el certificado tributario podrá expedirse en papel o bien mediante la utilización de técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas.*

d) Efectos de la falta de emisión en plazo

La falta de emisión del certificado en el plazo establecido, salvo que se establezca lo contrario, no determinará, según el artículo 73.1.II RAT, que se entienda emitido con carácter positivo^{184 185}.

Un régimen específico se prevé en relación con el certificado expedido a instancia de los contratistas o subcontratistas de obras y servicios respecto del cual el artículo 126.4.III RGR establece que *la falta de emisión del certificado acreditada por dicho documento (comunicación acreditativa de la finalización del plazo para la emisión del certificado previamente solicitado) tendrá eficacia frente al pagador y determinará la exoneración de responsabilidad para el que, con tal condición, figure en la solicitud de certificado presentada por el contratista o subcontratista.*

Aunque la norma se toma la molestia de prever los efectos (o la falta de efectos) de la no emisión en plazo nada se dice de los mecanismos de que dispone el obligado tributario para que se materialice su derecho a obtener el certificado. El artículo 42.1 LRJAPAC establece que *la Administración está obligada a dictar resolución*

¹⁸⁴ El mismo criterio se sigue con la falta de contestación en plazo de las consultas tributarias o con la solicitud de información con carácter previo a la adquisición de inmuebles, tal como se establece en los artículos 88.6 y 90.3 LGT, respectivamente.

¹⁸⁵ Hay que tener en cuenta que no nos encontramos ante una presunción de desestimación que daría lugar al correspondiente acto presunto, susceptible, si lo fuera, de dar paso al recurso que pudiera proceder, puesto que los certificados tributarios no son recurribles.

expresa en todos los procedimientos y a notificarla cualquiera que sea su forma de iniciación.

Por su parte el artículo 42.7 de la misma norma establece que *el personal al servicio de las Administraciones Públicas que tenga a su cargo el despacho de los asuntos, así como los titulares de los órganos administrativos competentes para instruir y resolver son directamente responsables, en el ámbito de sus competencias, del cumplimiento de la obligación legal de dictar resolución expresa en plazo.*

En cualquier caso, se podrá reclamar en queja mediante el mecanismo previsto en los artículos 14 a 19 del Real Decreto 951/2005, de 29 de julio, por el que se establece el marco general para la mejora de la calidad en la Administración General del Estado¹⁸⁶.

2.4.10. Información sobre bienes inmuebles

a) Carácter vinculante

El artículo 90.2 LGT establece que la información suministrada tendrá carácter vinculante, aunque para ello:

- No deberán de haber transcurrido tres meses desde la notificación al interesado de la valoración
- La solicitud deberá de formularse con carácter previo a la finalización del plazo para presentar la correspondiente autoliquidación o declaración
- Se deberán de haber proporcionado datos verdaderos y suficientes a la Administración tributaria

¹⁸⁶ BOE 211/2005, de 3 de septiembre.

El artículo 69.1.II RAT aclara que, para que la información tenga efectos vinculantes, la valoración deberá de haber sido realizada por la Administración tributaria gestora del tributo que grave la adquisición o la transmisión del inmueble¹⁸⁷ y que los inmuebles deberán de estar ubicados en su ámbito territorial.

El carácter vinculante supone la nulidad de los actos contrarios a la valoración emitida¹⁸⁸. En relación con una consulta tributaria vinculante, que posteriormente la Administración intentó no aplicar¹⁸⁹, el Tribunal Supremo señaló que ante una consulta vinculante la Administración no puede dictar una resolución contraria al criterio establecido en la misma¹⁹⁰.

Naturalmente, la Administración, una vez formulada la correspondiente declaración, podrá comprobar los elementos de hecho así como las circunstancias manifestadas por el obligado tributario, aunque no, a diferencia de la anterior regulación y dado el actual carácter vinculante de la información facilitada, los criterios de valoración utilizados.

La valoración practicada por la Administración incluso puede tener efectos retroactivos en aquellos casos en que se ha notificado con posterioridad a la realización del hecho imponible pero antes de la finalización del plazo para formular

¹⁸⁷ Al contrario de lo que ocurre con las contestaciones a consultas tributarias en materia de tributos cedidos, cuya competencia corresponde al Estado.

¹⁸⁸ En este sentido el art. 157.1.a) RAT establece que la Administración no podrá comprobar el valor del inmueble en aquellos casos en que el obligado tributario ha declarado de acuerdo con el valor comunicado por la Administración tributaria a efectos de lo previsto en el artículo 90 LGT y en el artículo 69 RAT.

¹⁸⁹ Aunque la referencia es a una consulta tributaria, el criterio nos sirve para las valoraciones de bienes inmuebles por parte de la Administración tributaria.

¹⁹⁰ ... la contestación, por tanto, fue un acto administrativo perfecto, declarativo de derechos que no pueden ser ignorados... la Administración carecía de facultades para enervar la fuerza vinculante de la contestación, emanada directamente de una norma con rango de Ley, y que ha de prevalecer sobre la resolución administrativa (STS de 1 de julio de 2000, Sala 3ª, FD 3º, párrafo 5º [RJ 2000, 6857]).

la correspondiente autoliquidación o declaración.

En aquellos casos en que, habiéndose formulado la autoliquidación o declaración dentro de los tres meses¹⁹¹ siguientes a la notificación de la valoración, si no se ha consignado el valor dado por la Administración, quedará la misma igualmente vinculada por dicho valor, puesto que no podrá ya proceder a la comprobación de valores y deberá de ajustarse a la valoración notificada. Todavía más, si la notificación se produce cuando el obligado tributario ya ha declarado, aunque la misma no le aproveche, la Administración no podrá ya proceder a la comprobación de valores o, si lo hace, la misma no podrá superar la valoración notificada¹⁹². Para el caso en que la notificación no se hubiera producido, no tendría sentido hablar de comprobación de valores pues la misma quedaría absorbida por la emisión de la valoración solicitada.

Se ha apuntado, que el inmueble, una vez valorado, puede ser reformado¹⁹³, con carácter previo a la transmisión producida, dentro de los tres meses en que se notificó. En este caso, la exclusión de una posterior comprobación, a causa de la previa solicitud de valoración¹⁹⁴, supondría una forma de disminuir la tributación¹⁹⁵.

¹⁹¹ El valor dado por la Administración al inmueble, vincula a esta durante un plazo de tres meses (art. 90.2 LGT).

¹⁹² El artículo 134.1 LGT establece que la Administración tributaria no podrá proceder a la comprobación de valores cuando el obligado tributario hubiera declarado utilizando los valores publicados por la propia Administración actuante en aplicación de alguno de los medios previstos en el artículo 57 LGT. En particular el artículo 57.1.e) LGT prevé como medio el dictamen de los peritos de la Administración, que en definitiva, es el que se aplica en la valoración de inmuebles con carácter previo a su adquisición o transmisión.

¹⁹³ Entendemos que estructuralmente, puesto que la Administración no contempla en sus valoraciones la realización de obras menores que hayan mejorado simplemente la confortabilidad de inmueble o la distribución de sus estancias.

¹⁹⁴ Fuera de este tipo de información, que se presta previa solicitud, las Administraciones autonómicas, ofrecen sistemas alternativos de información en relación con la valoración de inmuebles. Así, en Catalunya anualmente se aprueba una instrucción de comprobación de valores de bienes inmuebles. Esta información es alternativa a la resultante de una previa solicitud. En cambio, en la

b) Ausencia de responsabilidad

Por lo que se refiere a la responsabilidad del obligado tributario, no tendrá sentido hablar de la misma cuando se ajuste al valor proporcionado por la Administración. Se ha considerado sin embargo, que se producirá exoneración de responsabilidad ante un eventual aumento por parte de la Administración del valor declarado por el obligado tributario en aquellos casos en que la Administración no hubiese atendido la solicitud en plazo, puesto que la solicitud al órgano competente para valorar supone la aplicación de la diligencia debida¹⁹⁶.

Se ha planteado también la posible exención de responsabilidad cuando se declara, a efectos de un tributo, un valor determinado por otra Administración a efectos de otro tributo consecuencia de una previa solicitud de valoración¹⁹⁷.

Tal podría ser el caso una transmisión sujeta y no exenta de IVA, en donde se declara conforme al valor notificado como consecuencia de una previa solicitud de valoración

Comunidad de Madrid, la valoración vinculante, se puede obtener directamente mediante la utilización de un programa on-line. La simple consulta puede hacerse de forma anónima pero la obtención de la copia impresa, con los requisitos del art. 90 LGT exige identificación.

¹⁹⁵ Cfr. BARQUERO ESTEVAN, J.M., *La información administrativa al contribuyente*, Aranzadi, Pamplona, 2002, pág. 250.

¹⁹⁶ Cfr. GARCIA BERRO, F., “Análisis jurídico de la obligación administrativa de informar sobre el valor de los inmuebles”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 81, 2008, pág. 59. En el mismo sentido BARQUERO ESTEVAN, J.M., *La información administrativa al contribuyente*, Aranzadi, Pamplona, 2002, pág. 248, nota 27, cita a BADÁS CEREZO, J., LAMOCA PÉREZ, C. y MARCOS SANJUAN, J.A., *Aplicación de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Lex Nova, Valladolid, 1998, pág. 176.

¹⁹⁷ Podría plantearse un conflicto con otras Administraciones (municipal en relación con el IIVTNU, o estatal, por lo que a los impuestos sobre la renta afecta) en los que, haciendo una interpretación restrictiva del texto legal, se pudiera llegar a plantear la eventualidad de sancionar al contribuyente que siguió en su declaración el dictamen de la Administración autonómica (ROZAS VALDÉS, J.A., “Información y asistencia a los obligados tributarios. Colaboración social en la aplicación de los tributos”, capítulo 7 de PALAO TABOADA, C. [coord.], *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, CEF, 2004, pág. 304).

a la Administración autonómica a efectos del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados.

El principio de unidad relativa de valoraciones establece que la valoración practicada respecto a un tributo produce efectos en otro tributo cuando ambos contemplan un mismo concepto de valor o bien acogen los mismos criterios de valoración, como por ejemplo el llamado “valor real”¹⁹⁸.

En cualquier caso, de limitarse la valoración a los tributos considerados en las previsiones reglamentarias¹⁹⁹, en virtud de las cuales solo los impuestos de transmisiones y sucesiones y donaciones se verían afectados (por considerar como base imponible el valor real), no tendría sentido hablar de responsabilidad pues en aquellos impuestos el hecho de declarar un valor inferior al comprobado no supone infracción tributaria. Respecto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) lo establece explícitamente²⁰⁰ el artículo 18.3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE 303/1987, de 19 de diciembre) y respecto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) lo establece implícitamente el artículo 14.6 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 (BOE 251/1993, de 20 de octubre).

Sin embargo, hay que tener en cuenta que, aunque el RAT solo habla de tributos en

¹⁹⁸ Cfr. BARQUERO ESTEVAN, J.M., *La información administrativa al contribuyente*, Aranzadi, Pamplona, 2002, pág. 255.

¹⁹⁹ El artículo 69.1 RAT establece que ... *en los tributos que graven la adquisición o transmisión de bienes inmuebles y cuya base imponible se determine por el valor real de dichos bienes, los obligados tributarios podrán solicitar a la Administración tributaria información sobre el valor de los que estén situados en el territorio de su competencia*

²⁰⁰ Salvo que se declare por debajo de lo que indican las reglas del Impuesto de Patrimonio.

los que la base imponible se determina por el valor real de los bienes, el ámbito del artículo 90 LGT es más amplio, incluyendo tributos como el IVA, el IRPF e incluso, el IVTNU.

2.4.11. Efectos de los Acuerdos previos de valoración

a) Carácter vinculante

La solicitud formulada por el obligado tributario se dirige a la Administración tributaria con la finalidad de que determine, según dispone el artículo 91.1 LGT, con carácter previo y vinculante, la valoración a efectos fiscales de cualquier elemento susceptible de determinar la deuda tributaria.

Dicha valoración tendrá carácter vinculante, para la Administración, salvo que se modifique la legislación (regla “*legibus sic stantibus*”) o varíen significativamente las circunstancias económicas que fundamentaron la valoración (regla “*rebus sic stantibus*”).

En relación al hecho de que se modifique la legislación, se plantea la cuestión de lo que sucede si, por efecto de dicha modificación, una valoración, ya acordada por la Administración, pierde su vigencia, de tal manera que no es posible ya, si se ha producido el hecho imponible, pedir un nuevo acuerdo pues, en virtud del artículo 91.2 LGT, la solicitud debe de presentarse antes de la realización del hecho imponible.

En el RIS, el art. 29 bis, aunque referido al caso de variación significativa de las circunstancias económicas, se prevé la posibilidad de modificar el acuerdo con la finalidad de adecuarlo a las nuevas circunstancias. No se prevé sin embargo dicha posibilidad para el caso de modificación legislativa.

Respecto a la vinculación para el obligado tributario, el artículo 91.6 LGT establece la posibilidad de recurrir contra los actos administrativos dictados en aplicación de la

valoración, con lo cual, indirectamente, parece indicarse que los obligados no quedan vinculados por la valoración a pesar de que la misma haya sido propuesta por ellos²⁰¹.

Esta situación resulta contradictoria con lo establecido en el artículo 26.6 RIS, que establece que la Administración podrá comprobar si la propuesta aprobada ha sido correctamente aplicada y que, de no haberlo sido, regularizará la situación tributaria, lo cual parece indicar que los obligados deben necesariamente de pasar por la propuesta aprobada.

Se establece expresamente que contra el acuerdo no se puede interponer recurso alguno, aunque se reconoce que sí será posible contra los actos dictados en aplicación de la valoración efectuada²⁰².

En relación con la posible aplicación del valor determinado por la Administración mediante un acuerdo previo de valoración a otros impuestos, hay que tener en cuenta que el artículo 91 LGT establece, en su primer apartado, que para que se pueda solicitar un acuerdo, la posibilidad debe de estar prevista en la ley o reglamento

²⁰¹ Sin embargo, la cuestión no es pacífica: *La Ley establece el carácter vinculante del acuerdo para ambas partes, pues una vez formalizado el acuerdo no podrá interponer (el contribuyente) recurso alguno contra el...* (FERNANDEZ CUEVAS, A., "Información y asistencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias", en VV.AA., *El Estatuto del contribuyente: comentarios a la Ley 1/1998, de derechos y garantías de los contribuyentes*, Aranzadi, Madrid, 1998, pág. 69).

²⁰² *Esta prohibición de impugnación de los acuerdos parte de una deficiente comprensión del principio "pacta sunt servanda", pues si los pactos se hacen para cumplirse, la impugnación no va dirigida tanto contra el acuerdo cuanto contra el incumplimiento que del mismo pueda hacer una de las partes. Si la Administración, en un ulterior procedimiento de comprobación, no se sujetase a la valoración ofrecida por el contribuyente y aceptada por ella estaría rompiendo el pacto y, si bien el objeto de la impugnación será esa nueva valoración unilateral realizada por la Administración, el motivo de la misma será el incumplimiento del pacto. Por eso, no es tanto la liquidación el acto susceptible de impugnación por el motivo de no haberse aplicado el acuerdo cuanto el acto o actos administrativos dictados en disconformidad con los criterios mantenidos en el acuerdo* (RAMALLO MASSANET, J., "Información y asistencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias", en ORON MORATAL, G. [Coord.], *Estatuto del Contribuyente. Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Ediciones Francis y Taylor, Madrid, 1999, pág. 72, marg. 920).

propios de cada tributo y, en su cuarto apartado, que el acuerdo de la Administración deberá de indicar el impuesto al que se aplica. Nos encontramos pues ante una clara aplicación del principio de estanqueidad²⁰³.

b) Efectos de la falta de contestación en plazo

La solicitud a la Administración tributaria para que emita la valoración deberá de realizarse con anterioridad a la realización del hecho imponible, salvo que la normativa del tributo que prevé la posibilidad de acuerdo previo de valoración, determine unos plazos que abarquen un periodo posterior a la realización del mismo (art. 91.2 LGT).

La LGT no establece un plazo para que la Administración emita el acuerdo, deberá de ser la normativa de cada tributo la que lo fije. Si dicha normativa no lo determina el plazo de resolución será el que con carácter general se establece en el artículo 104 LGT: seis meses.

Cabe resaltar, que, a diferencia de lo que se establecía respecto a la valoración de inmuebles del artículo 90 LGT, la falta de contestación en plazo por parte de la Administración tributaria supone la aceptación de los valores propuestos por el obligado tributario. No ocurre así, sin embargo, en el Impuesto de Sociedades en donde, en virtud de lo dispuesto en el artículo 16.7 TRLIS, el silencio tiene carácter negativo.

El plazo de vigencia del acuerdo deberá también de establecerlo la normativa reguladora del tributo al que se aplica, de manera que si el mismo no se fija, dicha vigencia será de tres años. En este sentido, el artículo 16.7.III TRLIS establece que la

²⁰³ ... las actuaciones dirigidas a la exacción de un determinado impuesto no solo no son vinculantes, sino que no surten efecto alguno en relación con la liquidación de otro distinto (STS de 23 de noviembre de 1978 [Aranzadi 3721]).

vigencia no puede exceder de los cuatro períodos impositivos siguientes al de la fecha en que se apruebe el acuerdo y que en el acuerdo podrá determinarse que sus efectos alcancen a las operaciones del período impositivo en curso y a las realizadas en el período anterior si no ha finalizado el plazo de presentación del Impuesto.

3. Información suministrada a la Administración

3.1. Responsabilidad por la información suministrada

El artículo 39.1 LRJAPAC establece el deber de facilitar a la Administración informes, inspecciones y otros actos de investigación, sin embargo, no establece ningún efecto para el caso de incumplimiento. Estamos, como se dijo *ut supra*, ante una norma incompleta que, para completarse, habrá que acudir a la normativa sectorial correspondiente. En nuestro caso, la normativa sectorial es la normativa tributaria.

Dentro de este apartado consideramos, no tan solo el flujo de información de los ciudadanos hacia la Administración tributaria sino también el flujo de información que va de cualquier Administración²⁰⁴ hacia la Administración tributaria. Baste recordar aquí, que el artículo 93 LGT, relativo a las obligaciones de información, se refiere a *personas físicas o jurídicas, públicas o privadas*.

En lo que sigue, nos referiremos al régimen de responsabilidad de los principales

²⁰⁴ En el concepto de Administración cabe incluir a sus órganos o agentes de manera que nos referimos también a funcionarios públicos (art. 93.4 LGT), autoridades y quienes en general ejerzan funciones públicas (art. 94.1 LGT) así como juzgados y tribunales (art. 94.3 LGT), además del Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias, de la Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo y, finalmente, la Secretaria de ambas comisiones (artículo 94.4 LGT). Además, el régimen de responsabilidad por incumplimiento de los deberes de información es el mismo tanto para sujetos públicos como privados, de tal manera que en el Capítulo III del Título IV, de la LGT, relativo a la clasificación de las infracciones y sanciones tributarias, se trata de manera conjunta a los sujetos mencionados en los artículos 93 y 94 LGT.

supuestos de incumplimiento del deber de informar a la Administración tributaria.

Dicho régimen abarca buena parte de las infracciones tipificadas en la LGT pues en definitiva, si excluimos las infracciones derivadas de los deberes de información entre particulares, estudiadas en el apartado correspondiente, tras toda infracción se encuentra, por acción u omisión, el incumplimiento del deber de informar a la Administración tributaria.

Con el fin de acotar el campo de estudio hemos limitado las infracciones consideradas a las previstas en la LGT y, dentro de ella hemos distinguido entre aquellos casos en que la vulneración del deber de informar se encuentra ya en la definición del tipo infractor de aquellos otros en los cuales dicha vulneración constituye un elemento para calificar la gravedad de la infracción, centrándonos en los primeros²⁰⁵. Asimismo, dentro de los primeros hemos dejado fuera los casos en los cuales la infracción se centra en el iter liquidativo, sin necesidad inicial de soporte documental²⁰⁶. Otros casos (art. 194 LGT) no los hemos desarrollado por no aportar información adicional respecto a los que ya se mencionan. Debe de quedar sentado, no obstante, que los casos no considerados pueden perfectamente constituir infracciones vinculadas al incumplimiento del deber de informar a la Administración tributaria y que su exclusión responde únicamente a la finalidad ilustrativa de los casos que se mencionan.

En particular, en los artículos 191 y 193 LGT, no forman parte del tipo, aunque

²⁰⁵ De esta manera dejamos fuera las infracciones consistentes en: 1. Dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación (art. 191), 2. La obtención indebida de devoluciones (art. 193) y 3. Solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales.

²⁰⁶ Quedando pues fuera de nuestro estudio las infracciones siguientes: 1. Determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes (art. 195), 2. Imputar incorrectamente o no imputar bases imponibles rentas o resultados por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas (art. 196) 3. Imputar incorrectamente deducciones, bonificaciones y pagos a cuenta por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas.

permiten cualificar la infracción, toda una serie de circunstancias que, directamente, constituyen información dirigida a la Administración tributaria: la ocultación (falta de información), la llevanza incorrecta de la contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria (o su ausencia), la llevanza de contabilidades distintas así como el empleo de facturas falsas o falseadas²⁰⁷.

Aunque a efectos del incumplimiento del deber de informar a la Administración tributaria podría parecer acertado establecer una clasificación en función de si el incumplimiento se produce respecto al deber de informar sobre las propias obligaciones tributarias o sobre las de terceros, dicha distinción llevaría a repetir innecesariamente situaciones ya contempladas puesto que muchos tipos infractores no distinguen entre deberes de información en relación al propio obligado respecto de los deberes en relación con terceros. Por dicho motivo nos ajustaremos al esquema de la LGT con la ventaja de que, por su habitualidad, se facilita la comprensión.

3.1.1. Falta de presentación de declaraciones

En este caso, la conducta que se sanciona es el incumplimiento, dentro de una relación jurídico-tributaria, del deber de presentar, correctamente, declaraciones²⁰⁸ susceptibles de iniciar un procedimiento de gestión tributaria, de tal manera que dicho incumplimiento impide a la Administración proceder a la adecuada liquidación

²⁰⁷ Aunque la factura afecta a los deberes de información entre particulares, su utilización frente a la Administración tributaria hace que este documento constituya información para la misma.

²⁰⁸ La expresión “declaración” puede venir referida al acto de declarar o a la forma como se declara. En el primer caso se refiere al deber de declarar y puede tener naturaleza de confesión extrajudicial o de declaración de conocimiento. En el segundo caso puede ser documental, verbal o tácita (Cfr. MANTERO SAENZ, A., *Procedimientos ante la Inspección Tributaria*, Ministerio de Hacienda, Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Madrid, 1979, pág. 124).

del tributo²⁰⁹. Así la declaración constituye el presupuesto necesario para que la deuda tributaria pueda ser liquidada por la Administración de acuerdo con el procedimiento previsto en los artículos 128 a 130 LGT así como en los artículos 133 a 135 RAT, relativos al procedimiento iniciado mediante declaración.

El bien jurídico protegido que en este caso resulta lesionado es, por un lado, el derecho de la Hacienda Pública²¹⁰ y, por otro el interés general a que se respete la norma.

En relación con los deberes de información relativos al propio obligado tributario, se tipifica, en el artículo 192 LGT, la infracción consistente en incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones²¹¹.

En este caso, la información que se sustrae a la Administración actúa tanto en la

²⁰⁹ Se trata de tributos no susceptibles de autoliquidación, que en la actualidad tienen carácter residual. Entrarían dentro de este ámbito buena parte de los tributos locales: IBI, IAE, Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, ICIO, Impuesto sobre el incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza urbana... Respecto al IBI sin embargo, las irregularidades en relación con las declaraciones catastrales deben sancionarse mediante los artículos 70 y 71 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (BOE 58/2004, de 8 de marzo) (TRLRHL), en virtud de los que establece la disposición adicional decimoquinta de la LGT.

²¹⁰ *El bien jurídico protegido no es solo el patrimonio de la Hacienda Pública, sino que afecta a una colectividad. De este modo, quien infringe los deberes impuestos por una norma jurídica impone la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en base a la capacidad económica, vulnera también valores constitucionales superiores del ordenamiento jurídico de igualdad, justicia y solidaridad colectiva* (LUCHENA MOZO, M., “Comentario al artículo 192 LGT”, en GARBERÍ LLOBREGAT, J. [Coord.], *Procedimiento Sancionador, Infracciones y Sanciones Tributarias*, Tomo 2, Tirant lo Blanch, Valencia, 2005, pág. 690).

²¹¹ No resulta pacífico que la declaración tributaria, relativa al mismo sujeto que la formula, constituya una manifestación del deber de informar a la Administración tributaria, ya que el efecto jurídico que produce no es el de la mera información sino que consiste en iniciar el procedimiento de liquidación. Las mismas normas positivas distinguen este deber del de informar incluso en el ámbito sancionador (cfr. PALAO TABOADA, C., “La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites”, *Estudios de Derecho y Hacienda. Libro homenaje a Albiñana García-Quintana*, volumen II. Ministerio de Economía y Hacienda, 1987, pág. 895).

definición del tipo infractor como en la calificación de la infracción. En el primer caso la presentación de declaraciones o documentos necesarios para que la Administración pueda practicar la liquidación es incompleta, incorrecta, se dan ambas situaciones simultáneamente o simplemente no se ha presentado la declaración o los documentos necesarios. En el segundo caso, cuando la falta de información actúa sobre la calificación, la misma puede consistir en: ocultación; llevanza incorrecta de la contabilidad o de los de libros o registros establecidos por la normativa tributaria (o su ausencia), llevanza de contabilidades distintas así como el empleo de facturas falsas o falseadas.

La infracción correspondiente se califica de leve, grave o muy grave²¹², según si ha existido o no ocultación²¹³ así como si se han utilizado o no medios fraudulentos.

Los medios considerados fraudulentos se establecen en el artículo 184.3 LGT²¹⁴. Sobre la delimitación de qué se entiende por ocultación el artículo 184.2 LGT

²¹² El artículo 184.1 LGT establece que *cada infracción se calificará de forma unitaria como leve, grave o muy grave*. Se establece así el llamado principio de calificación unitaria en virtud del cual la calificación de una conducta infractora es única de manera que habrá que identificar las conductas concurrentes y determinar cual es predominante. Los criterios orientativos se establecen en el artículo 3 RS.

²¹³ Existirá ocultación...*aún cuando la Administración tributaria pudiera conocer la realidad de las operaciones o los datos omitidos por declaraciones de terceros, por requerimientos de información o por el examen de la contabilidad, libros o registros y demás documentación del propio sujeto infractor* (art. 4 Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general sancionador tributario [BOE 260/2004, de 28 de octubre] – en adelante RS–).

²¹⁴ Son medios fraudulentos las anomalías sustanciales o la llevanza incorrecta de la contabilidad y de los libros o registros, el empleo de facturas falsas o falseadas así como la utilización de personas o entidades interpuestas. En este sentido, la factura falsa es un documento inveraz que refleja hechos que no han ocurrido, operaciones inexistentes. Los firmantes, en consecuencia, han simulado unas operaciones mercantiles que generan un derecho de cobro, induciendo a error sobre su autenticidad precisamente mediante su firma. La factura falseada contiene una inexactitud relativa a alguno de los aspectos reflejados en la misma, como puede ser la fecha o la cuantía, pero pudiéndose considerar que la operación reflejada no es inexistente (Cfr. ALONSO GONZÁLEZ, L.M., *Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramadas*, Marcial Pons, Madrid, 2008, págs. 150–151).

establece que la misma concurrirá cuando la incidencia²¹⁵ sobre la base de la sanción²¹⁶ sea superior al 10%²¹⁷ (véase el artículo 10 RS) y concurra alguno de los siguientes supuestos: no presentación de declaraciones (incidencia del 100%²¹⁸), omisión total o parcial de datos o inclusión de datos que reflejen hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos^{219 220}.

²¹⁵ La incidencia representa el porcentaje ocultado en relación con el total que debería de haberse ingresado.

²¹⁶ Artículo 192.1.III LGT: *La base de la sanción será la cuantía de la liquidación cuando no se hubiera presentado declaración, o la diferencia entre la cuantía que resulte de la adecuada liquidación del tributo y la que hubiera procedido de acuerdo con los datos declarados.* Habrá que tener también en cuenta el artículo 8 RS por lo que respecta al cálculo de la base de la sanción.

²¹⁷ ... decir que solo existe ocultación cuando la incidencia de la deuda derivada de aquella en relación con la base de la sanción sea superior al 10% es contrario a los principios básicos de apreciación de la culpa... se está tratando aquí del empleo de medios fraudulentos, es decir, dolo como maquinación para defraudar, y esa conducta no se mide en porcentajes, sino que exige una estimación razonada atendiendo a las circunstancias de cada caso (BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, J., *Guía Práctica de Sanciones Tributarias*, La Ley, Madrid, 2005, págs. 61–62).

²¹⁸ *En el supuesto de falta de presentación de la declaración o autoliquidación, se entenderá que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación sobre la base de la sanción es del 100 por cien (art. 10.5 RS).*

²¹⁹ *Inexistente es lo que carece de consistencia real. Los hechos y operaciones inexistentes son los que, declarados por el obligado tributario, carecen de existencia. Falso es lo que carece de veracidad. Por tanto, importe falso es el que carece de veracidad. La norma refiere la falsedad al importe del hecho u operación, pero no al hecho u operación. Así esta segunda forma de conducta determinante de ocultación, la falsedad relativa a hechos u operaciones carentes de importe no sería relevante... Por ello hubiera sido más correcto referir la falsedad al hecho u operación en sí mismos. La falsedad del importe hubiera quedado subsumida en tal forma de concebir la falsedad (SANZ GADEA, E., "Infracciones tributarias. La ocultación de datos", *Revista de contabilidad y tributación*, núm. 259, 2004, pág. 41).*

²²⁰ *Aún así, la jurisprudencia ha señalado en relación con la ocultación: Según el artículo 123 de la anterior LGT... La Administración tributaria,... podrá dictar liquidaciones provisionales de oficio cuando los elementos de prueba que obren en su poder pongan de manifiesto la realización del hecho imponible, la existencia de elementos del mismo que no hayan sido declarados o la existencia de elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria distintos a los declarados (...). El artículo 123 de la Ley General Tributaria parte de una realidad incontestable y es que el sujeto pasivo no oculta nada a la Administración tributaria, cuando ésta conoce perfectamente la realización del hecho imponible (STS de 10 de noviembre de 1999, FD 2º párrafo 9º [RJ 1999\9600]).*

Será leve siempre que no haya habido ocultación²²¹ (o habiéndola, la base de la sanción no supere los 3000 euros) y grave en caso contrario²²², salvo que haya habido utilización de medios fraudulentos en cuyo caso será siempre muy grave.

La sanción leve consiste en multa proporcional del 50% de la base de la sanción. La grave oscilará entre el 50 y el 100% y la muy grave entre el 100 y el 150%²²³.

Teniendo en cuenta que la conducta que se tipifica es la de no presentar declaraciones completas y correctas impidiendo con ello la práctica de la correspondiente liquidación por parte de la Administración, solo determinados sujetos podrán realizar el tipo infractor, de manera que quedaran excluidos quienes estén vinculados al deber de colaborar suministrando datos de terceros con trascendencia tributaria²²⁴. Tampoco podrán cometer esta infracción los retenedores ni quienes deban de ingresar a cuenta²²⁵.

²²¹ Vemos pues que la ocultación no forma parte del tipo infractor, actuando como una agravante (salvo que otras circunstancias conduzca a calificar la infracción como muy grave).

²²² De todas formas, será grave en cualquier caso cuando se hayan utilizado los llamados “medios cuasi fraudulentos”: facturas falsas o cuando la llevanza incorrecta de libros o registros suponga entre un 10% y un 50% de la base de la sanción (art. 192.3 LGT).

²²³ Las sanciones se graduarán según lo previsto en el art. 187 LGT (comisión repetida de infracciones tributarias y perjuicio económico para la Hacienda Pública. Asimismo, resultaran de aplicación las reducciones del artículo 188 LGT).

²²⁴ Teniendo en cuenta que los deberes de información constituyen una manifestación del deber de colaborar, se ha considerado, aplicando un criterio restrictivo, que en relación con la información solicitada a los obligados tributarios, relativa a ellos mismos, no puede hablarse de colaboración en sentido técnico-jurídico sino solo de cumplimiento de una obligación formal susceptible de ser calificada como interna (Cfr. CALVO ORTEGA, R., *Las actividades de colaboración de los privados con la Administración tributaria: entorno a un nuevo ordenamiento*. Dykinson, Madrid, 2006, pág. 49).

²²⁵ ...aunque se haga mención expresa al obligado tributario en toda su extensión solo aquellos sujetos que estén obligados a presentar declaración para que la Administración liquide la deuda tributaria podrán cometer el tipo infractor. De este modo, quedan excluidos los retenedores y los obligados a ingresar a cuenta puesto que su vinculación con la Administración consiste en declarar e ingresar lo previamente detraído, ya sea en concepto de retención a cuenta, ya sea como consecuencia de la existencia de retribuciones en especie (LUCHENA MOZO, M., “Comentario al

3.1.2. Infracciones en las que no existe perjuicio económico²²⁶

a) Autoliquidaciones o declaraciones

1. Presentación (art. 199.1 y 2 LGT)

Constituye infracción grave la presentación²²⁷, de forma incompleta o inexacta o con datos falsos, tanto de autoliquidaciones o declaraciones como la de documentos relacionados con las obligaciones aduaneras²²⁸. La sanción, que es grave, ascenderá a 150 euros²²⁹.

La información contenida en el tipo infractor que se sustrae a la Administración es la misma que la prevista en el artículo 192 LGT: la que deriva de su condición de incompleta o inexacta (incorrecta dice, a sensu contrario, el citado artículo), pero

artículo 192 LGT”, en GARBERÍ LLOBREGAT, J. [Coord.], *Procedimiento Sancionador, Infracciones y Sanciones Tributarias, Tomo 2*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2005, pág. 702).

²²⁶ *El perjuicio económico experimentado por la Hacienda Pública se produce tan pronto la conducta del obligado tributario se traduce en una acción u omisión tipificada y sancionada por la Ley, que le es atribuible o imputable y que implica una disminución de la deuda de qué se trate* (STS de 22 de enero de 2000, FD 6º, párrafo 3º [RJ 2000\1045]).

²²⁷ La falta de presentación se tipifica como infracción leve en el artículo 198 LGT. La sanción es de 200€ aunque en el caso de las declaraciones censales o de la designación de representante, se eleva a 400€.

²²⁸ Se trata de un tipo infractor genérico para abarcar aquellos casos que no encajan dentro de los específicos que se mencionan en los siguientes apartados. Habrá sin embargo que tener en cuenta que el principio de tipicidad y taxatividad en la interpretación y aplicación de las normas que delimitan las infracciones impone, por razones de seguridad jurídica y de legitimidad democrática de la intervención punitiva, no sólo la sujeción de la jurisdicción sancionadora a los dictados de las leyes que describen ilícitos e imponen sanciones, sino la sujeción estricta, impidiendo la sanción de comportamientos no previstos en la norma correspondiente pero similares a los que sí contempla (STC 137/1997, de 21 de julio FJ 6º, párrafo 2º [RTC 1997\137]).

²²⁹ Constituirían infracción por esta modalidad por ejemplo: a) en el IRPF la presentación de autoliquidaciones en las condiciones indicadas que, aun siendo negativas o con derecho a devolución, es obligatorio presentar en virtud de lo establecido en el artículo 96.4 LIRPF, b) en el IVA, la presentación, en las condiciones indicadas, de liquidaciones trimestrales, aunque el saldo resulte a compensar.

además, se añade, en el tipo, la circunstancia de que la información consista en la consignación en las declaraciones o autoliquidaciones, de datos que sean falsos, circunstancia que no se considera ni en el tipo ni como elemento de calificación en el mencionado artículo 192 LGT.

Puesto que esta infracción no admite más calificación que la de grave, no cabe hablar de elementos de calificación de la infracción, motivo por el cual los defectos en la información deben, necesariamente, de estar contenidos en el tipo infractor.

2. Falta de presentación (art. 198 LGT)

El incumplimiento total del deber de informar a la Administración tributaria mediante la correspondiente autoliquidación o declaración, y dentro del plazo previsto, se sanciona en los artículos 191 y 192 LGT. Sin embargo, si la ausencia de dicha información no supone perjuicio económico para la Hacienda Pública, resultará de aplicación la infracción con sanción más atemperada del artículo 198 LGT.

La falta de presentación se tipifica como infracción leve y se sanciona con multa pecuniaria de 200 € (sin embargo, si voluntariamente se presenta fuera de plazo, será de 100€), aunque en el caso de declaraciones censales o de falta comunicación de la designación de representante, cuando la misma es preceptiva, asciende a 400 €.

Si la información que dejó de suministrarse a la Administración es la establecida en los artículos 93 y 94 LGT, relativa a declaraciones exigidas con carácter en cumplimiento de la obligación de suministro de información, se establece una sanción, distinta de la prevista con carácter general, consistente en multa de 20 € por dato o conjunto de datos referidos a un mismo sujeto (mínimo 300 € y máximo 20.000 €). En el siguiente apartado nos referimos al caso en que dichas declaraciones sí se han presentado pero han resultado ser incompletas, inexactas o con datos falsos.

b) Declaraciones censales (art. 199.3 LGT)

El art. 29.2.a) LGT establece la obligación, de las personas o entidades que desarrollen o vayan a desarrollar en territorio español actividades u operaciones empresariales y profesionales o satisfagan rendimientos sujetos a retención, de presentar declaraciones censales²³⁰.

Cuando las declaraciones censales sean incompletas, inexactas o con datos falsos, la sanción será de 250 euros.

c) Requerimientos individualizados de información (199.4 y 5 LGT)

Las obligaciones de información que establece el artículo 93.1 LGT deben de cumplirse, bien con carácter general (información por suministro) o bien mediante requerimiento individualizado (información por captación) que podrá efectuarse en cualquier momento posterior a la realización de las operaciones relacionadas con los datos o antecedentes requeridos.

El cumplimiento de las obligaciones consistentes en presentar las llamadas “declaraciones informativas” así como la adecuada contestación a los requerimientos individualizados de información, resulta trascendente para la gestión tributaria pues ello permite a la Administración disponer con la necesaria antelación de la información relativa a casi todas las operaciones susceptibles de generar algún tipo de renta, de tal manera que dicha información estará ya disponible cuando los obligados tributarios hayan presentado sus propias declaraciones²³¹.

Hay que tener en cuenta que los datos transmitidos a la Administración, relativos a

²³⁰ Las obligaciones censales vienen reguladas en la disposición adicional quinta de la LGT y en los artículos 2 a 16 del RAT (Capítulo y del Título I). El artículo 2 viene referido a los censos en general y el resto de artículos se limitan al ámbito de competencias del Estado.

²³¹ Cfr. DE TORRES ROMO, F., “Comentarios al artículo 198 LGT, en GARBERÍ LLOBREGAT, J. (Coord.), *Procedimiento Sancionador, Infracciones y Sanciones Tributarias, Tomo 2*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2005, pág. 912.

terceros, bien sea mediante declaración informativa bien mediante contestación a requerimiento individualizado, se presumen ciertos: sin embargo, el obligado tributario afectado por dichos datos puede cuestionarlos alegando inexactitud o falsedad, en cuyo caso, quien los suministró deberá de ratificarlos y probarlos²³². De resultar cierta finalmente dicha inexactitud o falsedad en la información suministrada, se entrará dentro del ámbito del artículo 199 LGT, procediendo la incoación del correspondiente expediente sancionador.

Se tipifica como infracción grave la presentación incompleta, inexacta o con datos falsos de contestaciones a requerimientos individualizados de información. Para determinar la sanción se tiene en cuenta si los datos se expresan en magnitudes monetarias o no. En el primer caso la sanción consiste en multa pecuniaria de hasta el 2% del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente (mínimo 500 euros). En el segundo caso la sanción es de 200 euros por dato o conjunto de datos omitidos, inexactos o falsos. En ambos casos, si existe repetición²³³ la sanción será el doble.

²³² Artículo 108.4.II LGT: *Los datos incluidos en declaraciones o contestaciones a requerimientos en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta Ley que vayan a ser utilizados en la regularización de la situación tributaria de otros obligados se presumen ciertos, pero deberán ser contrastados de acuerdo con lo dispuesto en esta sección cuando el obligado tributario alegue la inexactitud o falsedad de los mismos. Para ello podrá exigirse al declarante que ratifique y aporte prueba de los datos relativos a terceros incluidos en las declaraciones presentadas.*

²³³ Existe comisión repetida de infracciones tributarias cuando el infractor ya haya sido sancionado dentro de los cuatro años anteriores a la comisión por cualquiera de las infracciones previstas dentro de un mismo artículo de la LGT con independencia de la gravedad de las mismas. La resolución sancionadora por las infracciones anteriores, para computar, deberán de haber adquirido firmeza en vía administrativa. Los actos adquieren firmeza o no con independencia de la vía, administrativa o judicial. Habrá que entender que la norma se refiere a los casos en que se ha agotado la vía administrativa. Se da la circunstancia, sin embargo, de que se puede aplicar el doble de la sanción y, finalmente resultar que el primer acto sancionador fue anulado en vía judicial.

3.1.3. Deber de suministro²³⁴ de información en plazo

El artículo 93 LGT establece, en su primer apartado, el deber de proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria, tanto si los mismos derivan de sus propias obligaciones tributarias como si derivan de sus relaciones con terceros²³⁵. Dichas obligaciones (prevé el segundo apartado) deberán cumplirse, bien con carácter general (información por suministro) o bien mediante requerimiento individualizado.

El artículo 198.1.IV LGT tipifica la infracción, calificada de leve, derivada de no presentar en plazo las declaraciones exigidas con carácter general²³⁶ en cumplimiento del deber de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 LGT²³⁷. La sanción correspondiente consiste en multa pecuniaria fija de 20 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad que hubiera de incluirse en la declaración (mínimo 300 euros y máximo de 20.000

²³⁴ “...si el cumplimiento de este deber de información tributaria sobre terceros viene impuesto por una norma jurídica de carácter general, este deber viene configurado como una obligación legal, sin necesidad de requerimiento, y cuyo cumplimiento se ha de producir en el momento y forma contemplados por la norma que lo impone. Es el supuesto de información por suministro (SAN de 30 de junio de 2010, FJ 3º, párrafos 1 a 3, [ROJ 3145/2010]).

²³⁵ ...dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentarios señalados, la totalidad o parte de la deuda tributaria, de los pagos a cuenta o fraccionados, así como de las cantidades retenidas o que se hubieren debido retener»...constituye, exactamente, la conducta antijurídica desarrollada por el sujeto pasivo (STS de 19 de junio de 1989, FD 1º, párrafo 2º [RJ 1989\4675]).

²³⁶ Y, por lo tanto, no por requerimientos individualizados. La información por captación, cuando no se proporciona, habiendo sido requerida, se sanciona a través del artículo 199 LGT.

²³⁷ Constituyen algunas de estas declaraciones: *resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre determinadas rentas o rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos (modelo 180); resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta derivadas de determinadas renta (modelo 190); declaración anual de operaciones con terceras personas (modelo 347)*...

euros)²³⁸.

Sin embargo, si la información se presenta fuera de plazo pero voluntariamente, la sanción pasará a ser de 10 euros por cada dato o conjunto de datos, reduciéndose también a la mitad el mínimo y el máximo establecidos con carácter general.

3.1.4. Deber de comunicar el domicilio fiscal

El artículo 48.3 LGT establece el deber de los obligados tributarios²³⁹ de comunicar su domicilio fiscal²⁴⁰ y el cambio del mismo. Dicho deber se desarrolla en el artículo 17 RAT²⁴¹.

Se tipifica la infracción, leve, consistente en incumplir²⁴² el deber de comunicar el

²³⁸ En el apartado tercero del mismo artículo se dispone que si se hubieran realizado requerimientos, no atendidos, la sanción prevista sería compatible con la del artículo 203 LGT (resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria).

²³⁹ En la anterior LGT (art. 45.2) dicho deber solo afectaba a los sujetos pasivos. En la actualidad abarca a todos los sujetos previstos en el artículo 35 LGT.

²⁴⁰ Para las personas físicas, que no desarrollen principalmente actividades económicas (48.2.a LGT), será el lugar donde tengan su residencia habitual. El artículo 9.1 de la LIRPF establece, por su parte, que se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando o bien permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español o bien cuando radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos.

²⁴¹ La comunicación surtirá efectos desde la presentación del cambio de domicilio respecto a la Administración tributaria donde se presente y si se presenta a la Administración tributaria del Estado, los efectos, respecto de las Administraciones tributarias de las CCAA, se producirán solo desde el momento en que dicha Administración del Estado les haya comunicado el cambio. Dichas Administraciones deberán de comunicarse dichos cambios con periodicidad mensual (art. 2.3 RAT). Nada se dice sobre cuando el cambio se comunica a una CCAA. Parece que debería de regir el mismo criterio: los efectos en relación con la Administración del Estado se producirán cuando la CCAA efectúe la comunicación. Lo correcto sin embargo sería que los efectos se produjeran una vez transcurrido el plazo mensual del que disponen las Administraciones para comunicarse el cambio

²⁴² Se sanciona el “incumplimiento” de la obligación, con lo cual, el cumplimiento extemporáneo, al contrario de lo que ocurre con las infracciones de los apartados 1 a 4 del artículo 198 LGT, no se sanciona. Así pues, las personas físicas que realizan actividades económicas son sancionadas por el cumplimiento extemporáneo, al contrario que las que no realizan actividades económicas.

domicilio fiscal o el cambio²⁴³ del mismo por las personas físicas que no realicen actividades económicas (198.5 LGT). La sanción en este caso consistirá en multa pecuniaria fija de 100 euros.

Esta infracción se refiere solo a las personas físicas que no ejercen actividad económica puesto que las que sí la ejercen, así como las entidades, cometen ya la infracción del artículo 198.1 LGT, consistente en no presentar en plazo una declaración que no entraña perjuicio económico. En este último caso, la sanción pasa a ser de 400 euros²⁴⁴.

3.1.5. Deberes contables y registrales

La pertenencia de los deberes contables y registrales al ámbito de la información no es pacífica, puesto que, si bien tienen una finalidad informativa, tienen también una finalidad probatoria, llegando incluso a constituir un elemento indispensable para determinar la base imponible en la renta empresarial. En cualquier caso, constituyen información los datos que se obtengan de los libros de contabilidad y de los registros fiscales²⁴⁵.

²⁴³ El artículo 17 de RAT establece un plazo de un mes, desde que se produzca el cambio, para las personas físicas que deban de estar en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, así como para las personas jurídicas y demás entidades. Para las personas físicas que no deban de estar en dicho censo el plazo será de tres meses.

²⁴⁴ En el art. 17.1 RAT se establece, específicamente, el deber de comunicar el cambio de domicilio fiscal de las personas físicas que deban de estar en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores.

²⁴⁵ Cfr. PALAO TABOADA, C., “La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites”, Estudios de Derecho y Hacienda. Libro homenaje a Albiñana García-Quintana, volumen II. Ministerio de Economía y Hacienda, 1987, págs. 894). *Los deberes de registro y contabilidad,... pueden concebirse en cierto modo como una información preparada por el contribuyente para el caso de que la Administración la necesite en el futuro* (Wittman, Mitwirkungspflicht und Aufklärungspflicht in der AO», *Steuer und Wirtschaft*, núm. 111987, pág. 41, citado por PALAO TABOADA, C., ob. cit., pág. 894, nota 4).

El art. 29.2.d) LGT establece la obligación de llevar y conservar libros de contabilidad y registros²⁴⁶.

Por su parte, el artículo 200 LGT determina que constituye infracción tributaria grave²⁴⁷ el incumplimiento de las obligaciones contables²⁴⁸ y registrales²⁴⁹. En el segundo apartado de dicho artículo se concretan “entre otras”²⁵⁰ determinadas infracciones de esta naturaleza.

La sanción establecida es de 150 euros, salvo lo que se determina en determinadas

²⁴⁶ ... así como los programas, ficheros y archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación utilizados que permitan la interpretación de los datos cuando la obligación se cumpla con utilización de sistemas informáticos.

²⁴⁷ El artículo 78.b) LGT1963 consideraba simple infracción el incumplimiento de las obligaciones de índole contable y registral

²⁴⁸ La jurisprudencia entiende como incumplimiento sustancial de las obligaciones contables, tanto la ausencia de llevanza de libros como la no aportación de facturas de tal manera que se impida la comprobación de lo reflejado en los libros (SSTS 16.07.88, 09.01.92 y 07.05.93).

²⁴⁹ Hay que tener en cuenta que, en virtud del artículo 180.2 LGT, *una misma acción u omisión que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave no podrá ser sancionada como infracción independiente*. En este sentido, el artículo 184.3.a) LGT determina que las anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros o registros se consideran medios fraudulentos y los artículos 191.3.b), 192.2.b) y 193.2.b) LGT establecen que la infracción que tipifican es grave cuando la llevanza incorrecta de libros o registros supone una incidencia entre el 10 y el 50% de la base de la sanción. Pudiera pensarse entonces que cuando la incidencia sea inferior al 10%, sí que resultaría de aplicación el artículo 200 LGT, sin embargo, el artículo 16.3 RS ha establecido expresamente que no existe responsabilidad administrativa por infracción del artículo 200 LGT cuando deba de imponerse una sanción derivada de infracción prevista en los artículos 191 a 197 LGT como consecuencia de la incorrecta declaración o autoliquidación de las operaciones a que se refiera el incumplimiento contable o registral. En relación a los criterios de graduación hay que tener en cuenta que las anomalías contables *especialmente buscadas con el propósito de eludir el pago de los impuestos a sabiendas de su falsedad, de su ilegalidad o de su significación engañosa y falaz, podrán tener el aludido carácter de circunstancia de agravación* (STS de 8 de febrero de 2003). Tampoco constituyen “anomalías sustanciales”, y por lo tanto no pueden constituir circunstancia de agravación, las simples insuficiencias de la contabilidad (STS de 10 de febrero de 2003).

²⁵⁰ El artículo 178 LGT establece que a la potestad sancionadora le resulta de aplicación el principio de tipicidad, lo cual se contradice con la utilización de la expresión “entre otras” cuando el artículo 200 detalla cuales son los incumplimientos contables y registrales.

circunstancias²⁵¹.

Así, la inexactitud u omisión de operaciones²⁵², así como la utilización de cuentas con significado distinto del que de ordinario les correspondería se sanciona con multa del 1% de los cargos, abonos o anotaciones inexactas, omitidas, o consignadas en cuentas con significado distinto del correspondiente (esta sanción oscilará entre 150 y 6.000 euros).

La ausencia de contabilidad o su falta de conservación²⁵³ supondrá una sanción del 1% de la cifra de negocios²⁵⁴ del infractor²⁵⁵ en el ejercicio en que se produzca la infracción (mínimo 600 euros)²⁵⁶.

²⁵¹ El ámbito de dichas circunstancias resulta tan amplio que difícilmente resultará de aplicación esta sanción, que es la mínima de todas las previstas.

²⁵² A pesar de que el artículo 3.2 RS establece que *cuando se trate de infracciones consistentes en el incumplimiento de obligaciones formales, se considerará que existe una infracción por cada incumplimiento*, y que distintas sentencias han señalado que esta infracción procede operación por operación (TSJ de Andalucía/Granada, JT 2003\663, TSJ de Navarra, JUR 2001\319061, TSJ de Andalucía/Sevilla, JUR 2002\106483), El Tribunal Supremo ha señalado, en el ámbito penal, en relación con el delito de falsedad contable, por un lado que el delito continuado requiere unidad de propósito y pluralidad de acciones u omisiones, añadiendo además que... *nos encontramos ante un delito continuado cuando de forma persistente y con un plan de acción único produce modificaciones en los balances correspondientes a cada uno de los años* (STS de 10 de diciembre de 2004, FD 7°).

²⁵³ El plazo de conservación será, según el artículo 70 LGT, el mayor de los siguientes: el de prescripción del derecho a comprobar las obligaciones tributarias del obligado tributario, el previsto en la normativa mercantil (6 años según el artículo 30 C. Comercio) o el de prescripción para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación a la que se refiera la documentación.

²⁵⁴ El artículo 16 RS establece qué debe de entenderse por cifra e negocios en los casos de: no llevanza de contabilidad, no llevanza de libros o registros exigidos por la normas tributarias así como cuando la no llevanza o conservación se refiera a libros o registros exigidos por la normativa de impuestos especiales.

²⁵⁵ Así pues, se sanciona según la capacidad económica del infractor y no según el perjuicio causado por el mismo, lo cual resulta contrario al principio de proporcionalidad con que debe de ser aplicada la potestad sancionadora según el artículo 178 LGT. En particular, el artículo 131 LRJAPAC establece que la imposición de sanciones debe de basarse en dicho principio.

²⁵⁶ La Ley parece referirse a una única infracción: “La no llevanza o conservación de la contabilidad, los libros y los registros exigidos por las normas tributarias...”, de manera que bastará que no se

La llevanza de contabilidades distintas para una misma actividad que dificulten el conocimiento de la situación del obligado tributario se sanciona con multa de 600 euros por cada ejercicio en donde concorra aquella circunstancia.

3.1.6. Deberes relativos a la utilización del NIF

El art. 29.2.b) LGT establece el deber de los obligados tributarios de solicitar y utilizar el NIF en sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria.

El apartado primero de la disposición adicional sexta de la LGT establece que toda persona física o jurídica, incluso las entidades sin personalidad previstas en el artículo 35.4 LGT tendrán un NIF para sus relaciones fiscales²⁵⁷, que será facilitado por la Administración General del Estado²⁵⁸.

conserve o lleve alguno de los libros para que exista infracción. Por el mismo motivo, si se omite la llevanza o conservación de varios libros, parece que deberíamos igualmente encontrarnos ante una única infracción y no ante una por cada libro o registro no llevado o conservado.

²⁵⁷ En relación con la norma reguladora de la composición y forma de utilización del NIF el Tribunal Constitucional declaró que dicha norma: *Trata de establecer fórmulas de lucha contra la defraudación fiscal mediante instrumentos de seguimiento y control de las actividades que, estando previstas como gravables, se realicen por los sujetos obligados al pago de los tributos. Unas fórmulas que imponen obligaciones tanto a los sujetos obligados como a las entidades públicas o privadas con las que aquéllos realicen las actividades sometidas a tributación* (STC 143/1994, de 9 de mayo, FJ 6º párrafo 2º letra a) [RTC 1994\143]).

²⁵⁸ La disposición adicional sexta de la LGT establece en sus dos primeros apartados:

1. Toda persona física o jurídica, así como las entidades sin personalidad a que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta Ley, tendrán un número de identificación fiscal para sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria.

Este número de identificación fiscal será facilitado por la Administración General del Estado, de oficio o a instancia del interesado.

Reglamentariamente (artículos 18 a 28 RAT) se regulará el procedimiento de asignación y revocación, la composición del número de identificación fiscal y la forma en que deberá utilizarse en las relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria.

2. En particular, quienes entreguen o confíen a entidades de crédito fondos, bienes o valores en forma de depósitos u otras análogas, recaben de aquéllas créditos o préstamos de cualquier naturaleza o

En el RAT se regulan las obligaciones relativas al NIF en cumplimiento de lo que dispone el primer apartado de la disposición adicional sexta de la LGT y, concretamente en el artículo 26, se regula la utilización del NIF ante la Administración tributaria²⁵⁹.

Nos interesa en particular el incumplimiento ante la Administración tributaria. Dicho

realicen cualquier otra operación financiera con una entidad de crédito deberán comunicar previamente su número de identificación fiscal a dicha entidad.

La citada obligación será exigible aunque las operaciones activas o pasivas que se realicen con las entidades de crédito tengan un carácter transitorio.

Reglamentariamente se podrán establecer reglas especiales y excepciones a la citada obligación, así como las obligaciones de información que deberán cumplir las entidades de crédito en tales supuestos.

²⁵⁹ Artículo 26 RAT:

1. De acuerdo con lo previsto en la disposición adicional sexta de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los obligados tributarios deberán incluir su número de identificación fiscal en todas las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o escritos que presenten ante la Administración tributaria. En caso de no disponer de dicho número deberán solicitar su asignación de acuerdo con lo previsto en los artículos 19, 20 y 23 de este reglamento.

La Administración tributaria podrá admitir la presentación de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o escritos en los que no conste el número de identificación fiscal.

Cuando el obligado tributario carezca de número de identificación fiscal, la tramitación quedará condicionada a la aportación del correspondiente número. Transcurridos 10 días desde la presentación sin que se haya acreditado la solicitud del número de identificación fiscal se podrá tener por no presentada la autoliquidación, declaración, comunicación o escrito, previa resolución administrativa que así lo declare.

2. Los obligados tributarios deberán incluir el número de identificación fiscal de las personas o entidades con las que realicen operaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o escritos que presenten ante la Administración tributaria de acuerdo con lo dispuesto en este reglamento o en otras disposiciones.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, los obligados tributarios podrán exigir de las personas o entidades con las que realicen operaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria que les comuniquen su número de identificación fiscal. Dichas personas o entidades deberán facilitarlo y, en su caso, acreditarlo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 18 de este reglamento.

incumplimiento, se tipifica con carácter general²⁶⁰ como infracción en el artículo 202.1 LGT.

La infracción por este incumplimiento se califica como leve y se sanciona con 150 euros²⁶¹. Sin embargo, si la misma consiste en comunicar datos falsos o falseados en las solicitudes del NIF la infracción es muy grave y se sanciona con multa de 30.000 €.

3.1.7. Deber de aportar la información

El art. 29.2.g) LGT establece el deber de los obligados tributarios de facilitar la práctica de comprobaciones administrativas.

El primer apartado del artículo 93 LGT establece el deber de proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos con trascendencia tributaria deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas. El segundo apartado de dicho artículo, por su parte, establece que aquel deber puede cumplirse con carácter general o mediante requerimiento individualizado.

La infracción de este deber se tipifica en el artículo 203.5 LGT²⁶² y consiste en el incumplimiento del deber de aportar datos, informes o antecedentes.

Esta infracción, que es grave, se sanciona, cuando no se atiende en plazo el tercer

²⁶⁰ Cuando el incumplimiento proceda de una entidad de crédito (art. 202.2 LGT) en relación con cuentas u operaciones o en el libramiento o abono de cheques al portador, nos encontraremos ante casos de transmisión de información entre particulares, cuestión que se estudia en el apartado correspondiente.

²⁶¹ Si esta sanción no se recurre y se ingresa en período voluntario (sin solicitud de fraccionamiento o aplazamiento), le resultará de aplicación la reducción del 25%, de manera que quedará establecida en 112,5 euros (Art. 188.3 LGT).

²⁶² Incumplimiento del deber de aportar datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 93 y 94 LGT.

requerimiento, con multa pecuniaria proporcional:

- en el caso de información por suministro: de hasta el 3%²⁶³ de la cifra de negocios del infractor en el año natural anterior al que se produjo la infracción (mínimo 15.000 euros y máximo 600.000 euros)²⁶⁴
- en el caso de información por captación: de hasta el 2% de la cifra de negocios del infractor en el año natural anterior al que se produjo la infracción (mínimo 10.000 euros y máximo 400.000 euros)²⁶⁵

Si se desconoce el importe de las operaciones a que se refiere el requerimiento o bien el mismo no se refiere a magnitudes monetarias la sanción será el mínimo mencionado en el párrafo anterior.

Finalmente, si se cumple con el requerimiento antes de finalizar el procedimiento sancionador, la sanción se limitará a 6.000 euros.

La falta de atención de tres requerimientos por parte de autoridades o personas que ejerzan profesiones oficiales supondrá la sanción accesoria de suspensión del ejercicio de sus profesiones oficiales, empleo o cargo público por un plazo de tres meses, salvo en el caso de comisión repetida, en donde la sanción será de 12 meses

²⁶³ La sanción se concreta en función del porcentaje que representan las operaciones a que se refiere el requerimiento no atendido en relación a la cifra de negocios.

²⁶⁴ La sanción se gradúa en función del porcentaje de operaciones no declaradas sobre el total de operaciones realizadas de manera que para un porcentaje superior al 10% la sanción será del 1% de la cifra de negocios, para porcentajes superiores, la relación es la siguiente: 25%-1,5%, 50%-2% y 75%-3%.

²⁶⁵ Al igual que en el caso anterior, la sanción se gradúa según el porcentaje de operaciones no declaradas sobre el total de operaciones realizadas. Así, para un porcentaje superior al 10% la sanción será del 0,5% de la cifra de negocios, para porcentajes superiores, la relación es la siguiente: 25%-1%, 50%-1,5% y 75%-2%.

(art. 186.3 LGT)²⁶⁶.

Debe de tenerse en cuenta sin embargo que la presentación fuera de plazo de las declaraciones exigidas con carácter general ya se sanciona en el artículo 198 LGT y que los artículos 199.4 y 199.5 LGT sancionan los requerimientos atendidos incorrectamente²⁶⁷.

3.2. Efectos de la información dirigida a la Administración

La LGT establece el deber de proporcionar a la Administración tributaria toda clase de informaciones susceptibles de tener transcendencia tributaria²⁶⁸. Dichas informaciones pueden estar relacionadas con el cumplimiento de las propias obligaciones de quien las ha de proporcionar, en cuyo caso, hablaremos de información tributaria relativa al propio obligado tributario (datos propios), o bien

²⁶⁶ Sin embargo, el artículo 15 LOPJ prevé que *los Jueces y Magistrados no podrán ser separados, suspendidos, trasladados ni jubilados sino por alguna de las causas y con las garantías previstas en esta Ley*.

²⁶⁷ Cfr. MANTERO SÁENZ, A. y GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ E. (Coords), *Ley General Tributaria. Antecedentes y Comentarios*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 2005, pág. 876.

²⁶⁸ En relación con la obtención de información, pueden entrar en conflicto derechos e intereses públicos y privados que deben de ser ponderados. Cuando se trata del interés general, en particular de la efectiva contribución de todos a los gastos públicos, se admite un “privilegium fiscum” en base al cual se limitan los derechos individuales. De igual manera que la ponderación de los intereses en conflicto corresponde al legislador, el control jurídico de la adecuada ponderación corresponde al Tribunal Constitucional. En esta línea, el Tribunal Constitucional ha señalado que *es posible que la actuación inspectora pueda en alguna ocasión..., interferirse en aspectos concretos del derecho a la intimidad. Pero... este derecho, al igual que los demás, tiene sus límites que, en este caso, vienen marcados por el deber de todos de contribuir..., deber para cuyo efectivo cumplimiento es evidentemente necesaria la inspección fiscal. 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»,.... Es de señalar que con arreglo a estos criterios de la Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, de protección civil del derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen,.... establece que no se considerarán con carácter general intromisiones ilegítimas las actuaciones autorizadas o acordadas por la autoridad competente de acuerdo con la Ley (art. 8.1). Entiéndase que la ley sólo puede autorizar esas intromisiones por «imperativos de interés público»,... (STC 110/1984, de 26 de noviembre, FJ 8º [RTC 1984\110]).*

pueden derivar de sus relaciones económicas profesionales o financieras con otras personas, en cuyo caso hablaremos de información tributaria sobre terceros (datos referenciados).

Los mencionados deberes pueden cumplirse, bien con carácter general, en cuyo caso el deber de informar nace “ope legis” y se habla de información por suministro o bien mediante requerimiento individualizado²⁶⁹, en cuyo caso el deber nace como consecuencia de un acto administrativo concreto emitido en el ejercicio de una potestad, hablándose entonces de información por captación²⁷⁰.

Finalmente la información puede obtenerse bien en el seno de un procedimiento de aplicación de los tributos, dentro del cual ha surgido su necesidad, en ejercicio de la potestad instructora²⁷¹ de la Administración tributaria, aportando entonces la información pruebas o indicios al procedimiento o bien fuera de procedimiento

²⁶⁹ *La individualización,...* no viene referida al contenido del requerimiento, que puede ser más o menos amplio, según las necesidades de información de la Administración, sino al modo de operar de ésta y a la singularidad del destinatario. Se trata, en suma, de una decisión concreta de la Administración, expresada en acto singular, y dirigida a una persona determinada. Por lo demás, sería ilógico exigir que en el requerimiento individualizado se identificara al posible sujeto pasivo, pues precisamente tal extremo es uno de los perseguidos con la información solicitada (SAN de 8 de marzo de 1994, FD 2º, párrafo 4º [JT 1994/205]).

²⁷⁰ Las expresiones “información por suministro” e “información por captación” aparecen por primera vez en MANTERO SAENZ, A., “El deber de información tributaria (artículos 111 y 112 de la Ley General Tributaria)”, *Crónica Tributaria*, núm. 53, 1985, págs. 124 y 125.

²⁷¹ *Las normas que regulan el ejercicio de los poderes de instrucción de las oficinas tributarias son, en realidad, normas establecidas en garantía del contribuyente, y su violación no sólo provoca la ilegitimidad del procedimiento, sino también la ilegitimidad de las pruebas eventualmente obtenidas* (Cfr. MERCATALI A., “Poteri, motivazione, tutela giurisdizionale del contribuente nell'accertamento”, *Bolletino tributario*, núm. 3, 1986, pág. 186, citado por HERRERA MOLINA, PM., *La potestad de información tributaria sobre terceros*, La Ley, Las Rozas, 1993, pág. 69). El artículo 78.1 LRJAPAC establece que los actos de instrucción necesarios para la determinación, el conocimiento y la comprobación de los datos en virtud de los cuales se haya de pronunciar la resolución, los ha de llevar a cabo de oficio el órgano que trámite el procedimiento. Asimismo, el art. 115.1 LGT establece que la Administración tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables al efecto.

alguno (por ejemplo para la detección de eventuales hechos imposables) en cuyo caso la información puede llegar a constituir prueba en un procedimiento iniciado posteriormente, aunque no necesariamente como consecuencia de aquella información.

3.2.1. Información relativa al propio obligado tributario

La Administración tributaria puede ejercer, en materia de prevención, y con la finalidad de facilitar la correcta aplicación de los tributos, dos tipos de actuaciones; por un lado las llamadas de prevención general, dentro de las cuales cabe incluir tanto la tarea de interpretación realizada por la Dirección General de Tributos como las Órdenes Ministeriales de carácter interpretativo; por otro lado las actuaciones de prevención especial, como los requerimientos de información realizados antes de la finalización de los plazos de presentación de autoliquidaciones^{272 273}.

²⁷² Cfr. COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA, *Informe para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria*, Ministerio de Hacienda, 2001, pág. 117; MARTÍN FERNÁNDEZ, J., "La nueva Ley General Tributaria: marco de aplicación de los tributos" en *Documentos*, Instituto de Estudios Fiscales, 2001, núm. 14, pág. 8; SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M., "Los requerimientos de información relacionados con el cumplimiento de las propias obligaciones tributarias a la luz del Proyecto de Reglamento de Aplicación de los tributos", *Fiscal*, núm. 127, 2007, pág. 2.

²⁷³ El apartado segundo del artículo 93 LGT establece que la Administración tributaria podrá efectuar el requerimiento individualizado en cualquier momento posterior a la realización de las operaciones relacionadas con los datos o antecedentes requeridos. Según la Memoria jurídica sobre el anteproyecto de LGT, la Administración puede requerir información antes del vencimiento de los plazos de declaración y, en consecuencia, informar al contribuyente de forma preventiva sobre la tributación procedente. El objetivo perseguido con esta modificación respecto a la norma anterior, sin embargo, parece ser evitar que por parte de la jurisprudencia pudiera continuarse manteniéndose que los datos requeridos debían de tener una trascendencia actual, no futura (Cfr. GÓMEZ MOURELO, C. (dtora), *La nueva Ley General Tributaria comentada*, La Ley, Madrid, 2004, pág. 352). La "actualidad" de la trascendencia tributaria había sido exigida entre otras, por los Autos de la Audiencia Nacional de 26 de junio y de 10 de julio de 1989 así como por la SAN de 15 de noviembre de 1990 (jurisprudencia citada por HERRERA. MOLINA, P.M., *La potestad de información tributaria sobre terceros*, La Ley, Madrid, 1993, pág. 110).

Sin embargo, los requerimientos de información también pueden realizarse, y de hecho es la norma, con posterioridad a la finalización de los plazos de presentación de autoliquidaciones. En estos casos, el requerimiento puede inscribirse dentro de un procedimiento de aplicación de los tributos o bien ser ajeno al mismo²⁷⁴.

Desde otro punto de vista, la potestad de la Administración para formular el requerimiento, cuando se inscribe en el ámbito de un determinado procedimiento, resulta coincidente con la potestad de instrucción propia de la dinámica aplicativa de las normas. Cuando no se inscribe dentro de procedimiento alguno, la potestad de información tiene entidad propia, aunque también se fundamenta en la aplicación de las normas²⁷⁵.

La obtención de información, directamente del propio obligado tributario y relativo al mismo, siempre se realizará mediante requerimiento individualizado puesto que no

²⁷⁴ En relación con el artículo 111 de la anterior LGT, el Tribunal Supremo ha establecido la siguiente clasificación, referida a la información sobre terceros, pero de utilidad también a efectos de distinguir entre actuaciones de información anteriores a un procedimiento o insertas en el mismo, que *...deben distinguirse dos clases de información tributaria... La primera es una información a priori, de carácter general y previa a la actuación inspectora, cuyas modalidades más importantes eran: 1º) el suministro general por las empresas y entidades afectadas de datos con trascendencia tributaria con carácter regular y periódico, cuyo ejemplo más significativo es la información sobre retenciones; 2º) el suministro general por las empresas y entidades afectadas de datos con trascendencia tributaria con carácter ocasional; 3º) requerimiento individualizado de determinados datos; y 4º) obtención por actuación directa de la Inspección cerca de las empresas afectadas. La segunda es una obligación de información a posteriori, una vez iniciada la actuación inspectora cuando existe la necesidad de conocer los movimientos de las cuentas activas y pasivas que el sujeto pasivo objeto de la inspección tiene en los Bancos o Entidades de Crédito y que por la incidencia de la intimidación personal, debe seguir el procedimiento y las garantías que establecía el apartado 3 de dicho art.111* (STS de 10 de enero de 2008, FJ 5º, párrafos 6–8 [RJ 2008\408]).

²⁷⁵ Cfr. PALAO TABOADA, C., “La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites”, *Estudios de Derecho y Hacienda. Libro homenaje a Albiñana García-Quintana*, volumen II. Ministerio de Economía y Hacienda, 1987, págs. 895–896).

tiene sentido en este caso la obtención de dicha información por suministro si se prescinde de la misma declaración del hecho imponible²⁷⁶.

Cuando hay abierto un procedimiento de comprobación o investigación, el requerimiento de información puede formularse dentro de dicho procedimiento o bien al margen del mismo en aquellos casos en que con la información no se pretende, ab initio, la liquidación de la obligación tributaria objeto del procedimiento²⁷⁷.

3.2.1.1. En el curso de un procedimiento²⁷⁸

El artículo 30.4 RAT establece que la solicitud de información al obligado tributario dentro de un procedimiento de aplicación de los tributos²⁷⁹ no tiene la consideración

²⁷⁶ Cfr. PALAO TABOADA, C., “La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites”, Estudios de Derecho y Hacienda. Libro homenaje a Albiñana García-Quintana, volumen II. Ministerio de Economía y Hacienda, 1987, págs. 897).

²⁷⁷ Ciertamente, el artículo 30.4 RAT establece que la solicitud de información al obligado tributario en el curso de un procedimiento del que está siendo objeto, no tiene la consideración de requerimiento de información. Sin embargo, de un procedimiento pueden resultar indicios de un hecho imponible distinto del que se pretende grabar en dicho procedimiento. En dicho caso, el requerimiento de datos, al no estar relacionado con el procedimiento concreto que se está siguiendo, tiene la naturaleza de requerimiento de obtención de información y es independiente de aquel procedimiento.

²⁷⁸ En relación a los datos solicitados dentro de un procedimiento de aplicación de los tributos, *la petición o el requerimiento de un dato propio del obligado tributario no es un requerimiento de información* (MANTERO SÁENZ, A., “Del deber y obligaciones de información”, *Carta Tributaria*, núm. 16, 2008, pág. 4).

²⁷⁹ Así, iniciado un procedimiento de declaración, el requerimiento, previsto en el artículo 129.2 LGT, al obligado tributario para que aclare los datos consignados en su declaración o para que presente justificantes de aquellos datos, no constituirá un requerimiento de los previstos en los artículos 93 y 94 LGT. Asimismo, y por lo que se refiere al procedimiento de verificación de datos tampoco constituye un requerimiento de los previstos en los dos artículos citados, aquel requerimiento al obligado tributario, iniciador del procedimiento, en virtud del artículo 132.1 LGT, dirigido a que éste aclare o justifique la discrepancia observada o los datos relativos a su declaración o autoliquidación. En relación con el procedimiento de comprobación limitada, tampoco los requerimientos dirigidos a aclarar los datos consignados en las declaraciones o a obtener los justificantes de los mismos (art. 136.2.a LGT) tendrán la consideración de actuaciones de obtención de información de las previstas en los ya mencionados dos artículos. Tampoco constituiría un requerimiento de los que ahora nos referimos el realizado en virtud de lo establecido 162.1.II LGT, según el cual la Administración

de requerimiento de información de los previstos en los artículos 93 y 94 LGT²⁸⁰, motivo por el cual no les resultará de aplicación su régimen jurídico.

La distinción entre estos dos tipos de requerimientos se establece, de forma más clara, en el artículo 30.3.III RAT, aunque referida exclusivamente a los requerimientos de información respecto de terceros. En virtud del mismo, dichos requerimientos *podrán realizarse en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos o ser independientes de este*²⁸¹.

A diferencia de lo que ocurre con los requerimientos previstos en los artículos 93 y 94 LGT, éstos, por insertarse dentro de un procedimiento de aplicación de los tributos, pueden conducir a la regularización de la situación tributaria del obligado requerido mediante la práctica de las oportunas liquidaciones (aquellos, requerirán en cualquier caso, el inicio del correspondiente procedimiento).

3.2.1.2. Independiente de cualquier procedimiento

tributaria, dentro del procedimiento de apremio, podrá requerir al obligado tributario una relación de sus bienes y derechos con la finalidad de proceder al embargo de los mismos cuando la deuda no se ha satisfecho. Finalmente, el artículo 30.3.III RAT establece que los requerimientos individualizados de información relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones no suponen en ningún caso el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación.

²⁸⁰ *Los requerimientos de información pueden no estar relacionados con un procedimiento de aplicación de los tributos iniciado y los que se producen en un procedimiento de comprobación o investigación no tienen la consideración de requerimientos de información (porque sería un procedimiento dentro de otro (BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, J., Curso de procedimientos tributarios, La Ley, 2008, pág. 226).*

²⁸¹ *La potestad de obtención de información puede ejercitarse...en el marco de un procedimiento concreto, en cuyo caso viene a coincidir con la potestad instructora inherente a la función de aplicación de las leyes; pero puede ser también independiente de todo procedimiento ya incoada, en cuyo caso tiene una entidad propia, por lo que no es reductible a aquella, si bien su justificación o fundamento último se encuentra en la aplicación de las leyes tributarias (PALAO TABOADA, C., “La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites”, Estudios de Derecho y Hacienda. Libro homenaje a Albiñana García-Quintana, volumen II. Ministerio de Economía y Hacienda, 1987, pág. 895).*

De forma novedosa, la LGT ha introducido la posibilidad explícita de formular requerimientos al propio obligado tributario sin que exista un previo procedimiento de comprobación abierto²⁸². Nos encontramos pues ante actuaciones autónomas de cualquier tipo de procedimiento, o, si se prefiere, ante un procedimiento independiente que se inicia con el mismo requerimiento y cuya terminación tiene lugar cuando el mismo es atendido, es decir con el cumplimiento de la obligación objeto del mismo²⁸³.

Se plantea la cuestión de si estas actuaciones pueden llevarse a cabo en el ámbito de la gestión tributaria. Así como respecto a la inspección se prevé explícitamente la posibilidad de realizar actuaciones de obtención de información de las previstas en los artículos 93 y 94 LGT, en el artículo 141.c) LGT y respecto a la recaudación²⁸⁴ se

²⁸² *La referencia expresa a la posibilidad de que se requiera...información relativa...al cumplimiento de las propias obligaciones viene a dar amparo legal a un proceder que, no por frecuente, carecía de dicha cobertura. El hecho cierto es que los órganos de gestión tributaria venían requiriendo de los contribuyentes información o documentación relacionada con sus obligaciones tributarias,...al margen de procedimientos de comprobación encaminados a la liquidación de los tributos* (ROZAS VALDÉS, J.A., "Información y asistencia a los obligados tributarios. Colaboración social en la aplicación de los tributos", capítulo 7 de PALAO TABOADA, C. [coord.], *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, CEF, 2004, pág. 311). *Anteriormente no se podían pedir estos datos del propio contribuyente salvo que se le hubiera iniciado un procedimiento de comprobación. Ahora y dentro de un procedimiento de obtención de información por captación, se puede requerir su aportación* (LAMOCA PÉREZ, C., "Las actuaciones de inspección en la nueva LGT y en el proyecto de RGAT. El procedimiento inspector" en MANTERO SÁENZ, A. y otros, *La correcta aplicación práctica de la nueva LGT*, CISS, Valencia, 2006, pág. 215).

²⁸³ Propiamente no podemos hablar de procedimiento tributario puesto que la LGT, aunque incluye tanto las obligaciones de información como los procedimientos tributarios dentro del mismo Título III y Capítulo I, ubica los procedimientos dentro de la sección 1ª y las obligaciones de información en la Sección 3ª, relativa a la colaboración social en la aplicación de los tributos. Por otra parte, la inclusión de las obligaciones de información dentro de la colaboración social, resulta, cuando menos, discutible. Así parece entenderlo también el RAT que ubica las obligaciones de información en el Título II, relativo a las obligaciones tributarias formales, y la colaboración social en el Título III, relativo a los principios generales de la aplicación de los tributos. Solo cuando la información requerida no se refiere al mismo obligado tributario puede hablarse con propiedad de "colaboración social" (Cfr. VVAA, *Guía de la Ley General Tributaria*, CISS, Valencia, 2004, pág. 204).

²⁸⁴ *Durante mucho tiempo, las facultades para requerir información con trascendencia tributaria, tanto a los sujetos pasivos como a terceros, estuvo reservada a los órganos de inspección. Sólo en 1995 se reconoció expresamente a los órganos de recaudación la posibilidad de ejercitar tales*

prevé también dicha posibilidad en el artículo 10.2 RGR²⁸⁵, ninguna previsión explícita se contempla por lo que respecta a la gestión tributaria²⁸⁶. Básicamente, dichos requerimientos se llevarán a cabo en el ámbito de la Inspección y con carácter previo a un procedimiento de comprobación o investigación.

facultades, primero en el artículo 113.5 RGR, y después en la propia LGT (artículo 133.1) (TEJERIZO LÓPEZ, J.M., "Procedimientos de recaudación", en TEJERIZO LÓPEZ, J.M. [Coord.] y CALVO ORTEGA, R. [Dtor.], La nueva Ley general tributaria, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, pág. 585). Así, como ha recordado el propio profesor TEJERIZO, el artículo 113.5 RGR fue modificado por el Real Decreto 448/1995, de 24 de marzo y el artículo 133.1 LGT por la Ley 25/1995, de 20 de julio.

²⁸⁵ Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (BOE 210/2005, de 2 de septiembre). En el ámbito de la recaudación dichos requerimientos serían anteriores al procedimiento de apremio y tendrían la finalidad de adoptar medidas cautelares tendentes al aseguramiento del cobro de la deuda tributaria. Dicha actuación sin embargo, sería de limitada efectividad, puesto que en definitiva pretendería que quien no pagó en voluntaria colabore al embargo de sus propios bienes proporcionando una relación de sus bienes y derechos. Deberá de acreditarse además, según prevé el artículo 81.1 LGT, la existencia de indicios racionales de que puede verse frustrado o gravemente dificultado el cobro de la deuda tributaria. En cualquier caso, hay que tener en cuenta que... *los órganos de recaudación no pueden pretender obtener más información que la necesaria para probar la existencia de bienes o derechos del obligado al pago de una concreta deuda tributaria con el fin de asegurar o efectuar su cobro* (SESMA SÁNCHEZ, B., *La obtención de información tributaria*, Aranzadi, Elcano [Navarra], 2001, pág. 136).

²⁸⁶ Cuando el artículo 117 LGT establece las funciones de la gestión tributaria, no menciona, a diferencia de cómo lo hace el artículo 141.c) LGT en relación con la Inspección, la realización de actuaciones de información. *Los órganos de gestión sólo están habilitados por la LGT para requerir a los sujetos pasivos, y no a terceros, información justificativa o documental de los datos consignados en las declaraciones tributarias presentadas, y con ocasión de la comprobación limitada que efectúen, careciendo, pues, de una potestad genérica de obtención o requerimiento de información* (MARTIN QUERALT J. y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 2008, pág. 423). En la misma línea, el artículo 141 LGT, que... *regula las funciones y facultades de la Inspección, destaca... la atribución exclusiva de funciones en materia de requerimientos de información (sin perjuicio de lo permitido en el art. 136.2 para el procedimiento de comprobación limitada)* (BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, J., *Curso de procedimientos tributarios*, La Ley, 2008, Las Rozas [Madrid], pág. 481). Aunque referidas a la anterior LGT, pero todavía vigentes respecto de la actual, dado que al respecto no ha habido modificaciones, continua siendo válida la afirmación de que *no habría inconveniente en reconocer una competencia más amplia a los órganos de gestión en materia de requerimientos de información si ésta viniera establecida normativamente (de hecho en el marco del IRPF es más amplia que la que se deduce del artículo. 123)* (SESMA SANCHEZ, B., *La obtención de información tributaria*, Aranzadi, Elcano [Navarra], 2001, pág. 59, nota 74). En relación a las entidades que se dedican al tráfico bancario o crediticio, el artículo 93.3.II LGT establece explícitamente que los requerimientos individualizados solo podrán efectuarse por los órganos de inspección o recaudación.

a) Efectos sobre el procedimiento de comprobación o investigación

Teniendo en cuenta que los requerimientos de información de los artículos 93 y 94 LGT constituyen una actuación autónoma de cualquier otro procedimiento, en particular del procedimiento de comprobación o investigación, en ningún caso pueden constituir el inicio de dicho procedimiento, de manera que no se produce, por la notificación de aquel requerimiento, el inicio del cómputo de 12 meses de los que dispone la Inspección, en virtud del artículo 150.1 LGT²⁸⁷, para concluir el procedimiento de inspector correspondiente.

La utilización abusiva de este tipo de recursos podría conducir a realizar una especie de comprobación o inspección previa sin que, en ningún caso comenzasen a correr los plazos del procedimiento, en detrimento de las garantías del obligado tributario. La finalidad de dichos requerimientos debe pues de ser meramente preparatoria de una eventual inspección posterior, de manera que se limite a obtener los elementos de juicio suficientes para adoptar la decisión de iniciar el correspondiente procedimiento.

b) Efectos sobre la posibilidad de regularización voluntaria

La regularización voluntaria²⁸⁸ da lugar a la sustitución del régimen de las sanciones por el de los recargos, siempre más favorable. Para que haya voluntariedad, la LGT exige que no se haya producido previamente un requerimiento de la Administración tributaria. En este sentido, el artículo 27.1.II LGT considera requerimiento previo

²⁸⁷ Hay que tener en cuenta que el AMPLGT modifica el art. 150.1 LGT y establece que el plazo general para concluir las actuaciones del procedimiento de inspección es de 18 meses.

²⁸⁸ ... se entenderá por regularización voluntaria la efectuada antes de la notificación de un requerimiento para el cumplimiento de la obligación tributaria o de la notificación del inicio de un procedimiento de comprobación o investigación o de un procedimiento sancionador (art. 2 Real Decreto 2064/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario [BOE 360/2004, de 28 de octubre]).

cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.

Nada aclara al respecto ni la LGT ni el RAT. De no tener los requerimientos a los que nos referimos carácter de requerimiento previo, los mismos constituirían una especie de invitación a la regularización y, por lo tanto a evitar el régimen de sanciones derivado de las infracciones cometidas.

c) Efectos del requerimiento sobre la prescripción

El artículo 68.1.a) LGT establece que la prescripción del derecho a liquidar se interrumpe por cualquier acción de la Administración tributaria conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria. De forma más concreta el Tribunal Supremo exige, para que haya interrupción, que la actividad administrativa desarrollada sea válida, notificada, precisa y debe de dirigirse a la liquidación o recaudación de la deuda²⁸⁹. En parecidos términos la Audiencia Nacional ha exigido para que haya interrupción que la acción administrativa tenga el propósito directo de determinar la deuda tributaria²⁹⁰.

²⁸⁹ ...sólo interrumpe el plazo de prescripción la actividad administrativa en la que concurran las siguientes notas: 1ª) actividad real dirigida a la finalidad de la liquidación o recaudación de la deuda tributaria; 2ª) que sea jurídicamente válida; 3ª) notificada al sujeto pasivo; 4ª) y precisa en relación con el concepto impositivo de que se trata (STS de 17 de marzo de 2008, FD 6º, párrafo 3º [RJ 2008\2330]).

²⁹⁰ ...en la interrupción de la prescripción subyace la idea esencial de “acción administrativa” con propósito directo de determinar la deuda tributaria, en una relación de causa a efecto, y que para su operatividad exige una voluntad clara, exteriorizada en actuaciones teleológicamente encaminadas a la regularización tributaria (SAN de 31 de enero de 2008, FD 4º, párrafo 8º [JUR 2008\64472]).

Por otro lado, al no insertarse dichos requerimientos en un procedimiento de comprobación o inspección, tal como lo establece el artículo 30.3.III RAT²⁹¹, no cabría incluirlos entre las actuaciones interruptivas del citado artículo 68.1.a) LGT.

Desde un punto de vista finalista, las actuaciones de obtención de información son previas a la decisión de comprobar o investigar y, por lo tanto, no entrarían dentro del ámbito definido para la interrupción de la prescripción puesto que no se ha exteriorizado todavía la voluntad de la Administración y, para que haya interrupción se exige que la actuación conducente a la regularización, comprobación, inspección, liquidación, ... se haya realizado con conocimiento formal del obligado tributario.

Finalmente, de admitirse la posibilidad de interrupción de la prescripción por la notificación de un requerimiento de obtención de información, se vaciaría de contenido la norma del artículo 150.2.a) LGT en virtud de la cual la paralización del procedimiento durante más de 6 meses deja sin efecto las actuaciones interruptivas de la prescripción realizadas dentro del procedimiento, puesto que, producida la paralización, subsistiría la interrupción producida por el requerimiento.

El TEAC se ha manifestado claramente, por lo que respecta a los requerimientos de información, en el sentido de que los mismos no interrumpen el plazo de prescripción²⁹²

d) Impugnación del requerimiento

²⁹¹ *Los requerimientos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias de la persona o entidad requerida no suponen, en ningún caso, el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación.*

²⁹² *... cabe concluir que la atención de un requerimiento de información puede provocar tanto el inicio de una actuación de comprobación e investigación, como todo lo contrario, que esta no resulte necesaria. En todo caso ha de tenerse en cuenta que las actuaciones referentes al requerimiento de información, cuya atención se enmarca en el ámbito del cumplimiento de las obligaciones tributarias formales reguladas en el artículo 29.2.f de la Ley 58/2003, en ningún caso interrumpirían el plazo de prescripción del derecho de la Administración a practicar liquidación en relación con las obligaciones tributarias del contribuyente, ... (Resolución del TEAC de 23 de enero de 2014, FD 5º, párrafo 4º [JT 2014/597]).*

Contra el requerimiento podrá interponerse reclamación económico-administrativa pues, en virtud del artículo 227.1.a) LGT, la misma puede interponerse, en relación con la aplicación de los tributos, contra los actos que declaren una obligación o un deber. El requerimiento podrá ser suspendido a solicitud del interesado dado que el artículo 39.2.d) RGRVA²⁹³, así lo prevé *cuando se trate de actos que no tengan por objeto una deuda tributaria o una cantidad líquida, si el tribunal que conoce de la reclamación contra el acto considera que la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación*²⁹⁴.

Asimismo, podrá interponerse previo recurso de reposición por ser los requerimientos, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 222.1 LGT, susceptibles de reclamación. Teniendo en cuenta que tanto el artículo 224 LGT como el artículo 25 del RGRVA, relativos a la suspensión de los actos recurridos, se refieren únicamente a liquidaciones tributarias, no será posible la suspensión, lo cual supone que si se pretende la suspensión deberá de interponerse directamente la reclamación económico-administrativa.

Así pues, a diferencia de lo que ocurre con los requerimientos formulados dentro de un procedimiento de aplicación de los tributos, que no pueden ser impugnados por

²⁹³ Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (BOE 126/2005, de 27 de mayo).

²⁹⁴ Respecto a la viabilidad de la suspensión de los requerimientos de información, la Audiencia Nacional, recopilando la doctrina del Tribunal Supremo, ha deducido los siguientes criterios para acordar la suspensión: producción de perjuicios irreparables, grado de afectación del interés público, secreto profesional, quebrantamiento de la confidencialidad, afectación a la intimidad de las personas o a la seguridad del tráfico financiero (Cfr. SAN de 19 de febrero de 2001, FJ3º, párrafo 2º [JT 2001\551]).

tratarse de actos trámite, sí es posible el recurso o la reclamación contra las actuaciones de información realizadas fuera del procedimiento²⁹⁵.

En definitiva, el requerimiento realizado al margen de cualquier procedimiento constituye un acto administrativo singular que establece una obligación formal para el obligado tributario consistente en la aportación de determinada información. Un acto con entidad propia, no de trámite y, por lo tanto susceptible de ser impugnado²⁹⁶.

Ya el proyecto de RAT previó de forma explícita la posibilidad de impugnar los requerimientos de información, aunque finalmente dicha previsión quedó excluida de la redacción definitiva²⁹⁷.

3.2.2. Relativa a terceros

²⁹⁵ En relación con la imposibilidad de impugnar los requerimientos solicitados dentro de un procedimiento de aplicación de los tributos, el artículo 92.1 RAT establece que cuando se realicen requerimientos de datos, informes, antecedentes y justificantes al obligado tributario que esté siendo objeto del procedimiento de aplicación de los tributos, de acuerdo con las facultades establecidas en la normativa reguladora del procedimiento, dichos requerimientos no podrán ser impugnados mediante recurso o reclamación económico-administrativa independiente, sin perjuicio de los recursos que procedan contra el acto administrativo dictado como consecuencia del correspondiente procedimiento.

²⁹⁶ Cfr. HERRERO DE EGAÑA y ESPINOSA DE LOS MONTEROS (Coord.), *Comentarios a la Ley General Tributaria, Volumen I*, Aranzadi Thomson Reuters, Pamplona, 2008, pág. 687).

²⁹⁷ Dicha previsión se contenía en el artículo 55.3 del proyecto de RAT. En el mismo solo se legitimaba para impugnar el requerimiento al destinatario, cuando el artículo 232.1.b) LGT legitima a cualquier persona cuyos intereses legítimos puedan resultar afectados por el mismo. Por otra parte se establecía la imposibilidad de recurrir contra las reiteraciones de requerimientos no atendidos. Respecto a esta limitación el Consejo de Estado consideró que ello suponía *una limitación que carece de base legal, y que podría poner en peligro los derechos de defensa de los interesados. Y, en todo caso, cuando se aprecie temeridad en la actitud del reclamante, ésta podrá ser corregida por los jueces y tribunales competentes* (CONSEJO DE ESTADO, Dictamen 1197/2007, de 12 de julio, relativo al Proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de gestión e Inspección Tributaria y de Desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos). Sin embargo, en la medida en que el primer acto adquirió firmeza y, siendo el segundo requerimiento un acto reproducción de otro anterior firme y consentido, no parece que el mismo pueda ser objeto de recurso.

3.2.2.1. En general

a) Información de carácter general o por suministro

En estos casos se establece la obligación, mediante norma y no mediante requerimiento de la Administración, de proporcionar determinados datos en aquellos casos en que se produce el presupuesto de hecho del suministro de información. La Administración solo interviene para comprobar el adecuado cumplimiento y, si procede, aplicar el régimen sancionador.

Dentro de este tipo de información se distingue entre información puntual²⁹⁸, e información periódica²⁹⁹.

Los términos en que debe de suministrarse la información de carácter general pueden venir establecidos en la normativa específica de cada tributo³⁰⁰, en la normativa

²⁹⁸ Así por ejemplo, el deber de presentar una declaración de alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores por parte de quienes hayan de formar parte del mismo (art. 9.1 RAT). Se ha sostenido, sin embargo, que el deber de suministro solo afecta a terceros distintos de los afectados por el contenido de la declaración: *... la obligación general y abstracta de proporcionar datos... no tiene sentido en relación con el propio sujeto pasivo – en cuanto tal, es decir, en relación con la liquidación de su propia deuda tributaria – si prescindimos, como hemos hecho más arriba, de la declaración tributaria misma* (PALAO TABOADA, C., “La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites”, Estudios de Derecho y Hacienda. Libro homenaje a Albiñana García-Quintana, volumen II. Ministerio de Economía y Hacienda, 1987, págs. 897). Dicho autor parece referirse solo a las declaraciones tendentes a la liquidación del tributo, de tal manera que, cuando la declaración no tiene, por lo menos directamente, dicha finalidad, parece que debería de aceptarse la posibilidad de suministro de información por el propio sujeto pasivo.

²⁹⁹ Constituyen información de carácter general o por suministro: la declaración anual de operaciones con terceras personas (art. 31.1 RAT); declaración sobre operaciones incluidas en los libros registro, que se presentará por cada período de liquidación del IVA (art. 36.3 RAT); declaración trimestral sobre titulares de cuentas que no han suministrado el NIF (art. 40.1 RAT); declaración sobre constitución establecimiento, modificación o extinción de entidades (art. 50 RAT), etc.

³⁰⁰ Así por ejemplo, el RIRPF establece en su artículo 69.2, la obligación de remitir una declaración informativa sobre los donativos recibidos en el año natural por parte de las fundaciones legalmente reconocidas y de las asociaciones declaradas de utilidad pública.

relativa a la asistencia mutua³⁰¹ o bien en el capítulo V (Obligaciones de información) del Título II (Las obligaciones tributarias formales) del RAT³⁰².

Aparte de los deberes de información de carácter financiero, tratados en el apartado correspondiente, cabe destacar el deber de suministrar información sobre operaciones con terceras personas³⁰³, el de informar sobre operaciones incluidas en libros registro³⁰⁴, sobre determinadas rentas obtenidas en otros Estados miembros de la Unión Europea³⁰⁵, sobre las vicisitudes de las entidades³⁰⁶, sobre determinado tipo de subvenciones³⁰⁷ o sobre inmuebles situados en el extranjero³⁰⁸.

³⁰¹ Véase al respecto el Instrumento de Ratificación del Protocolo de enmienda al Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, hecho en París el 27 de mayo de 2010 y texto consolidado del Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, hecho en Estrasburgo el 25 de enero de 1988 (BOE 277/2012, de 16 de noviembre).

³⁰² Los modelos en que las declaraciones mediante las que se debe de suministrar la información de carácter general, en el ámbito de las competencias del Estado, los aprueba el Ministro de Hacienda, el cual determina también el lugar y plazo de presentación así como aquellos casos en que la presentación debe de hacerse mediante soporte informático o por vía telemática.

³⁰³ Estarán sujetos a este deber aquellos de desarrollen actividades empresariales o profesionales respecto de aquellas operaciones con cada persona o entidad que superen, conjuntamente, durante el año natural, los 3005,06 euros. Dicho régimen se regula en los artículos 31 a 35 del RAT.

³⁰⁴ El art. 29.2.f) LGT establece el deber de aportar a la Administración tributaria los libros, registros, documentos o información sobre los cuales existe deber de conservación. Este deber se desarrolla, en relación a los obligados tributarios del Impuesto de Sociedades, del IVA o del Impuesto General Indirecto Canario, en el artículo 36 RAT y afecta a los libros registro de facturas expedidas y recibidas, de bienes de inversión y de determinadas operaciones intracomunitarias.

³⁰⁵ Este deber afecta a quienes abonen o medien en el pago de determinadas rentas (intereses, transmisión, amortización o reembolso de activos financieros, resultados distribuidos por instituciones de inversión colectiva,...) a personas físicas residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea (artículos 45 a 49 RAT).

³⁰⁶ Con carácter mensual, los registradores deben de presentar a la Administración tributaria una declaración informativa de las entidades que hayan inscrito su constitución, establecimiento, o extinción o bien hayan modificado las características con que constan en el Registro Mercantil (art. 50 RAT).

³⁰⁷ Quienes concedan subvenciones por actividades agrícolas, ganaderas o forestales, deberán de presentar una relación de los perceptores, el importe y el concepto (art. 52 RAT).

b) Información por captación

Cuando hablamos de este tipo de obtención de información, nos referimos a aquellos datos que, teniendo trascendencia tributaria, se requieren a obligados tributarios caracterizados por haber tenido relaciones económicas, profesionales o financieras con los sujetos respecto de los cuales se solicita la información. Dicho requerimiento de información se formula por los órganos de aplicación de los tributos en base a las potestades administrativas que la Ley les otorga.

A diferencia de lo que ocurre con la información obtenida por suministro, en donde tanto el contenido de la información suministrada como su alcance vienen predeterminados por la norma reguladora correspondiente, en la información obtenida por captación la Administración dispone de unas facultades más amplias dado el carácter genérico con que se regula dicha forma de obtención de información.

1. Requerimientos autónomos y requerimientos realizados en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos

A diferencia de lo que ocurre con los requerimientos de información efectuados directamente al sujeto pasivo sobre sus propias obligaciones tributarias, realizados siempre al margen de un procedimiento de inspección³⁰⁹, en el caso de los

³⁰⁸ Los titulares, residentes en territorio español, de bienes inmuebles en el extranjero deberán de declarar la identificación y situación del inmueble así como la fecha y valor de adquisición. Las declaraciones posteriores a la primera no deberán declararse hasta que el conjunto de inmuebles experimente un incremento superior a 20.000 euros respecto de la anterior declaración (art. 54 bis RAT).

³⁰⁹ La solicitud de información al obligado tributario en el curso de un procedimiento del que esté siendo objeto no tiene la consideración de requerimiento de información de los previstos en los artículos 93 y 94 LGT (Cfr. Artículo 30.4 RAT). En estos casos, en que la Administración se dirige directamente al sujeto pasivo, cuando se requiere documentación dentro de un procedimiento, nos encontramos, tratándose de la Inspección de los tributos, ante la facultad de examen de la documentación reconocida en el artículo 142.1 LGT, en virtud del cual las actuaciones inspectoras se realizaran mediante el examen de cualquier antecedente o información que deba facilitarse a la Administración o que sea necesaria para la exigencia de las obligaciones tributarias.

requerimientos de información sobre terceros, los mismos pueden efectuarse de forma independiente de cualquier procedimiento o bien en el curso de un procedimiento inspector³¹⁰. Ello tiene importantes consecuencias en cuanto a la posibilidad de recurrir contra el requerimiento.

Cuando el requerimiento se realiza dentro de un procedimiento de aplicación de los tributos, si el requerimiento se dirige a un tercero, distinto por lo tanto de aquel al que se refiere la información, nos encontramos ante un acto autónomo del respectivo procedimiento y que, por lo tanto, no puede ser calificado de acto trámite³¹¹. Por dicho motivo, el requerimiento es susceptible de ser recurrido.

Por el contrario, si en las mismas condiciones el requerimiento se dirige al mismo obligado tributario al que se refieren los datos, nos encontramos ante un acto de instrucción del procedimiento, un acto trámite y, por lo tanto, no susceptible de recurso.

2. Plazos para aportar la información requerida

El artículo 55.2 RAT establece que, con carácter general, el plazo para aportar la información no podrá ser inferior a 10 días (15 días si se trata de entidades bancarias o crediticias). Sin embargo, podrá ser requerida su aportación inmediata y sin previo requerimiento escrito cuando el obligado tributario deba de tener, por así exigirlo la normativa, a disposición de la Administración tributaria, la información que se le requiere.

3. Efectos del requerimiento sobre la duración del procedimiento inspector

³¹⁰ Así lo establece el artículo 30.3.III RAT: *Los requerimientos individualizados de obtención de información respecto de terceros podrán realizarse en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos o ser independientes de este.*

³¹¹ En relación con un requerimiento dirigido al propio sujeto pasivo sin embargo hay que tener en cuenta que, *los requerimientos formulados por la Inspección de los Tributos en el curso de un procedimiento de inspección no son actos definitivos impugnables sino de mero trámite* (SAN de 9 de abril de 1998, FD 4º, párrafo 2º [JT 1998\827]).

El artículo 150.1 LGT establece que la duración del procedimiento inspector debe de concluir en el plazo de 12 meses, sin embargo, no se incluyen en el cómputo de dicho plazo los periodos de interrupción³¹² justificada ni las dilaciones por causa no imputable a la Administración (art. 104.2. II LGT). Los casos en que cabe apreciar interrupción justificada o dilaciones se establecen en los artículos 103 y 104 RAT. No se establece entre dichos supuestos, más allá de la petición institucional (la realizada a otros órganos o unidades de la misma³¹³ o de otras Administraciones así como a otro Estado o entidad internacional o supranacional³¹⁴), que el requerimiento a terceros suponga una interrupción justificada del procedimiento inspector³¹⁵.

4. Efectos del requerimiento sobre la duración del procedimiento de gestión

La primera cuestión que se plantea es si los órganos de gestión pueden efectuar requerimientos de información³¹⁶. El artículo 117 LGT cuando enumera las

³¹² Puesto que el cómputo del tiempo transcurrido no vuelve a comenzar sino que continua a partir de allá donde se detuvo, lo correcto hubiera sido hablar de suspensión y no de interrupción (Cfr. JUAN LOZANO, A.M., “Novedades de la Ley General Tributaria en materia de prescripción y caducidad de los procedimientos de aplicación de los tributos y del procedimiento sancionador”, *Tribuna Fiscal*, núm. 161, 2004, pág. 83).

³¹³ Resulta así que las actuaciones de la misma Administración que instruye el procedimiento constituyen interrupción justificada.

³¹⁴ Aunque la norma nada dice al respecto, habrá que suponer que la información requerida debe de estar directamente relacionada con el procedimiento y resultar imprescindible para continuarlo. Por su parte, el artículo 102.6 RAT establece que el obligado tendrá derecho a conocer cuando se ha producido algún caso de interrupción o dilación, “siempre que lo solicite expresamente”, lo cual nos parece lamentable, ya que el obligado raramente tendrá conocimiento de las actuaciones de la Administración respecto a estos terceros si no se le notifica, de manera que nos encontramos ante un derecho de carácter más formal que real.

³¹⁵ Sin embargo, sí que interrumpe el plazo de duración del procedimiento inspector, la dilación derivada del retraso, por parte del obligado al que se refiere el procedimiento, en el cumplimiento del deber de atender dicho requerimiento (art. 104.a) RAT).

³¹⁶ En cambio, respecto a la Inspección de los tributos el artículo 141.c) LGT establece como función de la misma la realización de actuaciones de obtención de información relacionadas con la aplicación de los tributos de acuerdo con lo establecido en los artículos 93 y 94 LGT. Asimismo, respecto a los órganos de recaudación establece el artículo 10.2 RGR que los funcionarios que desempeñen funciones de recaudación podrán realizar actuaciones de obtención de información.

funciones en que consiste la gestión tributaria, no menciona entre ellas actuación de información alguna, aunque al desarrollar el régimen jurídico de los distintos procedimientos de gestión, se reconoce, no siempre con limitaciones, como sería deseable, la posibilidad de que los órganos de gestión realicen, dentro del correspondiente procedimiento, aquellas actuaciones³¹⁷.

Otra cuestión relevante es si resulta posible, por parte de los órganos de gestión, realizar actuaciones de información fuera del correspondiente procedimiento³¹⁸.

³¹⁷ En el procedimiento de verificación de datos, y en virtud de los artículos 132.2 y 108.4.II LGT, los órganos de gestión, cuando el obligado tributario afectado por el procedimiento de verificación manifieste disconformidad, la Administración puede (¿debe?) requerir a terceros, que previamente han suministrado información, que la ratifiquen y aporten prueba de los datos facilitados. En relación con el procedimiento de comprobación limitada, el artículo 136.2.d) LGT establece la posibilidad de los órganos de gestión de formular requerimientos a terceros para que aporten información, pero la misma solo puede limitarse o bien a la información que aquellos terceros ya estaban obligados a suministrar, aunque no lo hicieron, o bien a exigir a dichos terceros la ratificación de la información suministrada mediante la aportación de los correspondientes justificantes. En cualquier caso, no se podrá requerir a terceros información sobre movimientos financieros, sin perjuicio de requerir justificación de las eventuales operaciones financieras que incidan sobre la base o la cuota de la obligación. Por lo que respecta al procedimiento de rectificaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes de devolución, el artículo 127.2 RAT admite que los órganos de gestión puedan requerir a terceros con los mismos límites que los previstos para el procedimiento de comprobación limitada (también pueden dichos órganos requerir al obligado objeto de procedimiento en relación con la rectificación de su autoliquidación, incluso en el caso en que se trate de justificar operaciones financieras que incidan sobre aquella). En el procedimiento iniciado mediante declaración se admite (art. 133.1 RAT), sorprendentemente sin límites específicos, la posibilidad de que la Administración tributaria pueda hacer requerimientos a terceros. Dentro del procedimiento para el reconocimiento de beneficios fiscales de carácter rogado (art. 136.2 RAT), la pertinencia del beneficio se comprobará, entre otros, a través de los datos que pueda obtener la Administración mediante requerimiento al propio obligado o a terceros, a lo cual cabe aplicar el mismo calificativo, "sorprendente", utilizado en el procedimiento anterior, dada la ausencia de límites a dicha potestad. El mismo método se sigue (art. 149.3 RAT) con el procedimiento de comprobación del domicilio fiscal, aunque aquí, además de datos, se pueden requerir justificantes. Lo mismo cabe decir respecto del procedimiento de comprobación de valores (art. 160.1 RAT), en donde la habilitación es todavía, si cabe, más amplia, ya que se puede requerir al obligado tributario o a terceros "la información necesaria" para efectuar la valoración.

³¹⁸ En general, respecto de terceros, los requerimientos se pueden realizar en el curso de un procedimiento o de forma independiente de cualquier procedimiento, a tenor de lo dispuesto en el artículo 30.3 RAT, aunque, dicha regla general no resulta de aplicación para los órganos de gestión, que solo pueden requerir dentro del respectivo procedimiento.

Como se ha visto, no existe una atribución general de la potestad de obtención de información a los órganos de gestión. Dicha atribución, como se ha dicho, se hace, y de forma no siempre suficientemente limitada, dentro de cada uno de los procedimientos de gestión. Ello nos lleva a concluir que los requerimientos deben producirse dentro de aquellos procedimientos en que específicamente se produce la atribución. Cabe concluir por lo tanto, que en el ámbito de la gestión no es posible llevar a cabo actuaciones de información independientes de procedimiento alguno.

Determinada pues la posibilidad de que los órganos de gestión pueden efectivamente formular requerimientos a terceros, pero siempre dentro de un procedimiento de gestión, podemos retomar la cuestión de los efectos de dicho requerimiento a terceros sobre la duración del procedimiento.

El cómputo del plazo puede quedar interrumpido (suspendido) en los casos de "interrupción justificada" así como cuando se produzcan "dilaciones por causa no imputable a la Administración". En relación con los casos de interrupción justificada, no se prevén casos, más allá de la que hemos llamado "petición institucional", en que el requerimiento a terceros suponga interrupción del plazo de duración del correspondiente procedimiento de gestión. En relación con las dilaciones, no existe previsión alguna en cuanto a que requerimientos efectuados a terceros puedan interrumpir el plazo de duración del procedimiento³¹⁹.

5. Efectos del requerimiento sobre la duración del procedimiento de recaudación.

El artículo 104.1.III LGT establece que las actuaciones del procedimiento de apremio pueden extenderse hasta el plazo de prescripción del derecho de cobro. Por lo tanto,

³¹⁹ Sí que interrumpe el plazo de duración del procedimiento el retraso en el cumplimiento de requerimientos por parte del obligado tributario al que se refiere el procedimiento de gestión. Incluso en el caso en que el requerimiento se hubiera cumplimentado, si la Administración considera que ello no se ha llevado a cabo de forma íntegra, el requerimiento se considerará, con notificación expresa al obligado, como no atendido hasta que se cumplimente "debidamente" (art. 104.a) LGT).

no se establece un plazo de caducidad para dicho procedimiento distinto del mencionado plazo de prescripción.

Así pues, las actuaciones de información que puedan llevarse a cabo dentro de dicho procedimiento constituyen actuaciones de la Administración tributaria, realizadas con conocimiento formal de obligado tributario, dirigidas de forma efectiva a la recaudación de la deuda tributaria y, por lo tanto susceptibles de interrumpir, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 68.2.a) LGT, la prescripción del derecho de la Administración a exigir el pago de la deuda.

6. Plazo para iniciar expediente sancionador en caso de incumplimiento o cumplimiento defectuoso del requerimiento por parte de quien es objeto de un procedimiento.

La desatención de requerimientos se tipifica como infracción en los apartados 4 y 5 del artículo 203 LGT.

El artículo 209.2 LGT establece que en los procedimientos sancionadores derivados de procedimientos iniciados mediante declaración o bien de verificación de datos, comprobación o inspección deberán iniciarse dentro de los tres meses³²⁰ de la notificación (o su intento) de la correspondiente liquidación o resolución.

Dado que no existe norma específica habrá que considerar al requerimiento como resolución por la cual la Administración decide solicitar determinada información.

³²⁰ Dicho plazo ha sido criticado por la doctrina ya que, con anterioridad era de 1 mes, lo cual permitía recurrir contra el acta si finalmente se decidía abrir un procedimiento sancionador. Con un plazo de 3 meses el obligado tributario puede haber firmado el acta de conformidad o decidido no recurrir la de disconformidad en la creencia de que no habría sanciones y, finalmente, pasados los plazos para recurrir las actas, ser notificado de la apertura del procedimiento sancionador, único contra el que podrá recurrir (Cfr. FALCÓN TELLA, R., “El plazo para iniciar el expediente sancionador”, *Quincena Fiscal*, núm. 10, 2007, pág. 1).

Cuando se trate de sanciones accesorias³²¹ a otra sanción pecuniaria³²² el plazo de tres meses contará desde la notificación (o su intento) de la correspondiente sanción pecuniaria.

7. Efectos de los requerimientos a terceros sobre la prescripción

El plazo de prescripción se interrumpe (art. 68.1.a) LGT) por cualquier acción de la Administración que, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conduzca al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria.

El único requisito que se exige, por lo tanto, es que aquella acción de la Administración se realice con conocimiento formal del obligado tributario.

La norma, no exige pues que la actuación administrativa, el requerimiento de obtención de información en nuestro caso, deba de dirigirse directamente al sujeto pasivo, por lo cual, puede dirigirse a un tercero. Ahora bien, dicha actuación deberá de ser notificada no tan solo al tercero, obviamente, sino también, entendemos, al sujeto pasivo si se quiere que tenga efectos interruptivos de la prescripción. Esta notificación solo se establece preceptivamente en el caso de requerimientos a entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio, salvo que se motive la procedencia de no notificar al sujeto pasivo, en la solicitud de autorización,

³²¹ El artículo 186.3 LGT se refiere a la desatención de tres requerimientos por parte de autoridades o personas que ejerzan profesiones oficiales. Dichas personas pueden ser sancionadas accesoriamente con la suspensión del ejercicio de la profesión oficial, empleo o cargo público.

³²² Las sanciones pecuniarias por desatender requerimientos previstos en los artículos 93 y 94 LGT se establecen en el artículo 203.5 LGT. Dichas sanciones se agravan en caso de desatención repetida del requerimiento así como cuando se trata de requerimientos derivados del incumplimiento del deber de suministro de información.

formulada al Director del Departamento o al Delegado de la Agencia, para efectuar el requerimiento.

8. Plazo para requerir la información

La potestad de la Administración para requerir la información que precisa será función de la vigencia del deber de conservarla por parte de aquel al que se requiere. Puede ocurrir que la información ya no esté en poder del obligado tributario. Habrá que ver entonces si ha expirado el plazo que las normas aplicables a la conservación de la información exigen. En este sentido, el artículo 70 LGT establece, por un lado, que las obligaciones formales del propio obligado tributario pueden ser exigidas dentro del plazo de prescripción del derecho a determinar la correspondiente obligación tributaria a la que se vincula la obligación formal. Por otro lado, en relación a los deberes de terceros, se establece que determinadas obligaciones³²³ de conservación y suministro de información deberán cumplirse en el plazo superior que resulte entre el previsto en la normativa mercantil³²⁴ o en el resultante de la prescripción del derecho de la Administración a determinar las obligaciones tributarias materiales a las que se refiere la información³²⁵.

³²³ En concreto, el deber de conservar libros de contabilidad, registros, facturas, justificantes y documentos sustitutivos. El artículo 70.2 LGT habla de la información prevista en los párrafos d), e) y f) del art. 29.2 LGT, sin embargo, el apartado f) no concreta ninguna información sobre la que exista el deber de conservar o suministrar más allá de una nueva referencia genérica a deber de suministrar.

³²⁴ Así, la norma mercantil (art. 30 del Código de Comercio), establece un plazo de seis años para conservar determinada documentación: *Los empresarios conservarán los libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a su negocio, debidamente ordenados, durante seis años, a partir del último asiento realizado en los libros, salvo lo que se establezca por disposiciones generales o especiales*

³²⁵ Al respecto, el Consejo de Estado consideró, en su dictamen sobre el anteproyecto de LGT, que *estas previsiones introducen un elemento de clara inseguridad jurídica para los terceros, manteniendo abierto el derecho de la Administración a solicitarles los documentos referidos en el art. 29.2 durante todo el plazo de prescripción de la obligación. Y es que dichos terceros no tienen por qué tener conocimiento de la marcha de este plazo de prescripción. En consecuencia sería preferible establecer un plazo general de caducidad para las obligaciones formales de estos terceros, no afectado por las eventuales interrupciones que pudiera exigir la obligación tributaria principal* (CONSEJO DE ESTADO, Dictamen 1403/2003, de 22 de mayo).

9. Impugnación de los requerimientos de información

Aunque la normativa no menciona expresamente la posibilidad de reclamar contra los requerimientos de información, los mismos, resultan reclamables en vía económico administrativa, al tratarse de actos administrativos con entidad propia que suponen la concreción del deber general de colaborar con la Administración tributaria y específicamente del deber de suministrarle información con trascendencia tributaria³²⁶.

Asimismo, pueden ser recurridos, previamente a la reclamación económico-administrativa, en reposición³²⁷.

Aunque se trata de actos definitivos para aquel a quien se dirige el requerimiento, respecto de aquel al que se refieren los datos el requerimiento constituye un acto trámite y, por lo tanto, no susceptible de recurso para este³²⁸, todo lo cual nos conduce a la cuestión de la legitimación activa para impugnar el requerimiento, que,

³²⁶ *...el requerimiento de información emitido al amparo del art. 111 de la LGT constituye un acto administrativo con entidad propia, no adjetiva, que concreta e individualiza el deber general de suministrar información de terceros, 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, constituye un acto administrativo, de carácter formal, que no puede ser considerado de mero trámite y, en consecuencia, reúne las características precisas para ser calificado como acto reclamable en la vía económico-administrativa...* (Resolución del TEAC de 11 de febrero de 1999, FD 3º [JT 1999\1263]).

³²⁷ *... el requerimiento de información de fecha 3 de mayo de 1994, notificado el siguiente día 10, no fue un acto de mero trámite, sino un requerimiento distinto del anterior, que pudo ser objeto de impugnación, bien a través del recurso de reposición, bien en vía económico-administrativa...* (Resolución del TEAC de 10 de abril de 1996, CD 5º [JT 1996\556]).

³²⁸ *En el supuesto aquí enjuiciado, el acto de autorización para solicitar información de entidades financieras respecto de la situación tributaria de un tercero sometido a una actuación inspectora, no cabe duda que es un acto, para esa entidad financiera, declarativo de una obligación –la derivada del art. 11 LGT– que esa entidad puede, desde luego, impugnar en vía económico-administrativa o, en su caso, en la jurisdiccional que pudiera seguirla. Pero para el contribuyente objeto de esa información, tampoco puede caber duda de que se trata de un acto de trámite que no da lugar, respecto de él, a ninguna concreta obligación y que aparece indudablemente inscrito en el procedimiento de inspección cuyo acto de terminación, si fuera desfavorable a sus intereses, sí podría ser, desde luego, susceptible de la correspondiente reclamación económico-administrativa o ulterior jurisdiccional si hubiere lugar a ella* (STS de 23 de octubre de 2001, FD 2º, párrafo 3º [RJ 2002\124]).

a tenor de lo que hemos dicho, corresponderá únicamente al requerido³²⁹. Aquel a quien se refiere la información requerida podrá hacer valer su derecho cuando se le notifique la resolución del procedimiento que le afecta cuando en el mismo se haya utilizado aquella información³³⁰.

El obligado tributario al que se refiere el requerimiento no podrá tampoco instar la nulidad del requerimiento aunque se dé alguno de los supuestos del artículo 217.1 LGT³³¹ puesto que dicho procedimiento está previsto para actos que hayan puesto fin a la vía administrativa.

La falta de motivación del requerimiento puede ser recurrida o reclamada (por el tercero, a tenor de lo dicho) aunque la jurisprudencia ha considerado que la mera cita de los preceptos legales³³² que habilitan para formular el requerimiento resulta suficiente³³³.

³²⁹ En cualquier caso, habrá que tener en cuenta, en virtud del artículo 107.1 LRJAPAC, que en general son recurribles los actos trámite cuando deciden directa o indirectamente el fondo del asunto (así por ejemplo, cuando la atención del requerimiento proporciona los datos para la práctica de la liquidación), determinan la imposibilidad de continuar el procedimiento o producen indefensión o perjuicio irreparable a derechos e intereses legítimos. Son reclamables asimismo (art. 227.1 LGT) los actos trámite que decidan, directa o indirectamente, el fondo del asunto o ponga término al procedimiento. Son recurribles, finalmente, en reposición (art. 222.1 LGT) los actos susceptible de reclamación.

³³⁰ En relación a la negativa a admitir la posibilidad de que el sujeto afectado por el contenido de la información que se requiere pueda impugnar el requerimiento se ha dicho que *si al sujeto afecto por la información requerida a un tercero se le reconoce un derecho o interés legítimo, aunque el requerimiento no se haya dirigido frente a él, debe admitirse también su legitimación para impugnarlo y, en todo caso, su derecho a intervenir en el procedimiento de revisión cuando lo haya recurrido el tercero. Será el sujeto (no el tercero) quien deba alegar y probar, en todo caso, de forma suficiente, el perjuicio que pueda ocasionar la actuación de obtención de información para sus derechos o intereses legítimos* (SESMA SÁNCHEZ, B., *La obtención de información tributaria*, Aranzadi, Elcano [Navarra], 2001, pág. 173).

³³¹ Lesión de derechos y libertades amparables constitucionalmente, actos dictados por órganos incompetentes, actos de contenido imposible, dictados prescindiendo del procedimiento,...

³³² *la obligación de cumplir el requerimiento debe motivarse mediante la exposición de los preceptos legales y reglamentarios en que se ampara, y por ello es suficiente alegar como motivación, su subsunción en el artículo 111 de la Ley General Tributaria, lo cual lleva al requerido a saber que la Administración considera que los datos que pide tienen transcendencia tributaria, y que no vulneran*

Finalmente, la reiteración del requerimiento, cuando no ha sido atendido el primer requerimiento no resulta recurrible, puesto que nos encontramos ante un acto reproducción de otro anterior firme y consentido³³⁴.

10. Suspensión de la ejecución del requerimiento por impugnación

El artículo 233.10 LGT establece la posibilidad de que, en vía económico-administrativa, la ejecución de actos³³⁵ que no tengan por objeto una deuda tributaria o cantidad líquida³³⁶, pueda ser suspendida³³⁷ a instancia del interesado³³⁸. Habrá

los límites legales (confidencialidad, secreto profesional, etc.) que deben respetarse (STS de 2 de junio de 2003, Segundo motivo casacional, razón primera, párrafo segundo [RJ 2003\5369]).

³³³ La doctrina sin embargo, ha considerado que *no es suficiente... a efectos de considerar válidamente emitido un requerimiento de información, la precisa enumeración de los preceptos en los que se apoya el ejercicio de la facultad desplegada. Es necesario señalar con claridad los hechos y fundamentos en que se apoya el requerimiento cursado, a efectos de que la trascendencia tributaria de los datos solicitados no resulte velado u oscurecida* (GONZÁLEZ GARCÍA, E., “Medios de defensa del contribuyente frente a la creciente presión fiscal indirecta”, *Quincena Fiscal*, núm. 2, 1996, pág. 10).

³³⁴ No es admisible el recurso contencioso-administrativo respecto de los actos que sean reproducción de otros anteriores definitivos y firmes y los confirmatorios de actos consentidos por no haber sido recurridos en tiempo y forma (Artículo 28 LJCA). Dicha regla resulta de aplicación también a los recursos administrativos puesto que el artículo 108 LRJAPAC solo admite, contra los actos firmes en vía administrativa (para los que se ha agotado la vía administrativa), el recurso extraordinario de revisión. La aplicación de esta regla a los recursos administrativos ha sido defendida también por la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado en el Dictamen de 17 de julio de 1999.

³³⁵ La Audiencia Nacional consideró que era posible la suspensión de un acto de repercusión, aun no tratándose de un acto administrativo, ya que... *no resulta que la utilización por el artículo 233 de la expresión "acto" excluya las "actuaciones" que están incluidas en todos los preceptos relacionados con la impugnación en vía económico-administrativa tanto en la LGT como en el Reglamento* (SAN de 7 de mayo de 2009, FD 2º, párrafo 4º [JT 2009\855]). Sin embargo, dicha sentencia fue anulada por el Tribunal Supremo en base a que *no resulta ajustado a derecho decretar la suspensión del acto de retención tributaria realizado por un sujeto pasivo en el mecanismo interno del impuesto sobre el valor añadido. Tal repercusión nunca tuvo carácter ejecutivo, puesto que no se trataba de un acto o de una actividad administrativa* (STS de 31 de octubre de 2011, FD 4º, párrafo 5º [RJ 2011\7263]).

³³⁶ El anterior Reglamento de procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas (Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo) citaba, en su artículo 77.1, como ejemplo de este tipo de actos... *los requerimientos administrativos para el suministro de información*. Dicha mención desaparece en el nuevo Reglamento.

que probar sin embargo, que la ejecución, de llevarse a cabo causaría perjuicios de imposible o difícil reparación³³⁹. Debe de admitirse también como causa de suspensión la prevista en el segundo apartado del artículo 111 LRJAPAC, relativa a aquellos casos en que la causa de la impugnación se fundamente en uno de los casos de nulidad previstos en el artículo 62.1 de la misma norma³⁴⁰

El tribunal económico-administrativo competente para resolver la reclamación contra el acto cuya suspensión se solicita, será el competente para resolver sobre la suspensión (art. 46.1 RGRVA). La admisión a trámite de la solicitud producirá efectos suspensivos desde su presentación pero la inadmisión (por falta de indicios de perjuicios de imposible o difícil reparación) supondrá que la solicitud se tiene por no presentada. Dicha inadmisión habrá que notificarla al interesado (art. 46.4 RGRVA).

³³⁷ Aunque solo se reconoce el derecho a impugnar el requerimiento a su destinatario en aquellos casos en que la información viene referida a un tercero, hay que tener en cuenta que cuando el destinatario sea el sujeto al que se refiere la información requerida, aun siendo el requerimiento para este un acto trámite, de ser cualificado, sería susceptible de impugnación y, por lo tanto, el afectado por el contenido del requerimiento podría también, en estos casos, formular solicitud de suspensión.

³³⁸ La suspensión de oficio sin embargo, también sería posible en virtud del artículo 111.1 LRJAPAC, en la medida en que por un lado el artículo 7.2 LGT establece el carácter supletorio de las disposiciones generales del derecho administrativo y por otro, la preferencia de las normas tributarias establecida por la disposición adicional quinta de la LRJAPAC no impide aplicar la norma administrativa cuando no entre en contradicción con la norma tributaria. La suspensión de oficio de un requerimiento podría producirse, por ejemplo, cuando formulado el requerimiento se apreciase por la Administración la posibilidad de concurrencia de alguna causa de suspensión que, para determinarla, deba requerirse la aportación de documentos.

³³⁹ Como alternativa a la producción de daños y perjuicios de difícil o imposible reparación se ha propuesto *avanzar hacia la suspensión no tanto cuando se aleguen y prueben perjuicios de difícil o imposible reparación sino cuando no se haya justificado la existencia o posibilidad de un perjuicio grave para el interés general derivado de la inejecutividad del requerimiento* (SESMA SÁNCHEZ, B., *La obtención de información tributaria*, Aranzadi, Elcano [Navarra], 2001, pág. 178).

³⁴⁰ Lesión de derechos y libertades amparados constitucionalmente, actos dictados por órgano incompetente, actos de contenido imposible o constitutivos de infracción penal, que prescinden del procedimiento o que, siendo contrarios al ordenamiento suponen la adquisición de facultades o derechos sin que se reúnan los requisitos.

3.2.2.2. Entidades financieras

a) Información por captación

El artículo 93.3 LGT está dedicado a la obtención de información relativa a operaciones de terceros³⁴¹ a través de requerimientos individualizados dirigidos a entidades dedicadas al tráfico bancario o crediticio³⁴². El mencionado apartado, establece un régimen especial de garantías distinto del establecido con carácter general en el mismo artículo 93 LGT.

1. Límites a la formulación de requerimientos

Dichos requerimientos, que no pueden ser realizados por los órganos de gestión³⁴³, requieren la previa autorización del director del departamento al que está adscrito

³⁴¹ La información puede solicitarse indistintamente al sujeto pasivo o a la entidad, puesto que no existe en nuestro ordenamiento el principio de subsidiariedad en esta materia, en virtud del cual, antes de intentar la obtención de información de un tercero, es preciso haberlo intentado antes directamente con el sujeto pasivo. Por el contrario, en el primer apartado del párrafo 93 de la Ordenanza Tributaria Alemana, se establece que *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*. Se ha sostenido, en esta línea, en nuestra doctrina que *el principio de buena fe debe presidir el ejercicio de la potestad de información sobre terceros. Esto implica que la Administración sólo se dirigirá a un tercero ante la falta de colaboración de los interesados en la liquidación del tributo, o bien cuando tenga una sospecha fundada de fraude tributario* (HERRERA MOLINA, PM., *La potestad de información tributaria sobre terceros*, La Ley, Las Rozas, 1993, pág. 65).

³⁴² Las garantías que establece el artículo 93.3 LGT así como el artículo 57 RAT en relación con los requerimientos a entidades bancarias o crediticias no resultan aplicables en aquellas operaciones sometidas al deber de suministro ni a aquellas otras que el sujeto pasivo está obligado a declarar. Dichas garantías *no tiene sentido aplicarlas a aquellos datos respecto de los cuales existe la obligación de los sujetos pasivos de declararlos a efectos del IRPF y, sobre todo, del IP de las mismas. Por eso, puede sentarse que el ap. 3 del art. 111 LGT garantiza aquellos datos o informaciones que afecten a la intimidad o privacidad de las personas o, lo que es lo mismo, aquellos que los sujetos pasivos no están obligados a incluir en sus declaraciones* (STS de 6 de octubre de 2001, FD 2º, párrafo 1º [RJ 2002\400]).

³⁴³ Aunque el artículo 136.3 LGT, relativo a la comprobación limitada, un procedimiento de gestión, aclara que, dentro de este procedimiento, en ningún caso se podrá requerir a terceros información sobre movimientos financieros, establece sin embargo que se podrá solicitar al obligado tributario la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la base o en la cuota de una obligación tributaria. ... *la solicitud de estos datos sólo se podrá realizar en vía de inspección o*

quien lo formula o bien del delegado de la AEAT³⁴⁴ correspondiente (salvo que conste el consentimiento del obligado tributario). En la solicitud de autorización deberán motivarse, en términos concretos, las razones por las cuales no se requiere dicha información al obligado tributario y se considera preferible requerirla a la entidad.

2. Ámbito de las operaciones afectadas

Las operaciones a las que se refiere el régimen de garantías del artículo 93.3 LGT está formado por los movimientos³⁴⁵ de todo tipo de cuentas corrientes, depósitos de ahorro y a plazo, cuentas de préstamos y créditos, y demás operaciones activas o pasivas³⁴⁶ de las cuentas mencionadas³⁴⁷ (incluyendo las operaciones que se reflejen

recaudación, como expresa la Memoria, y no en vía de gestión, que... sólo podrán, en el curso de su comprobación limitada, solicitar la justificación documental de las operaciones financieras que tengan incidencia en la base o en la cuota de una obligación tributaria, pero en ningún caso, requerir a terceros información sobre "movimientos financieros" (MANTERO SÁENZ, A. y GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ E. [Coords.], *Ley General Tributaria. Antecedentes y Comentarios*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 2005, pág. 475).

³⁴⁴ El artículo 7.4 de la Ley 1/1982, de 5 de mayo, de Protección Civil del Derecho al Honor, a la Intimidación Personal y Familiar y a la Propia Imagen, considera intromisión ilegítima, y por lo tanto objeto de protección, la revelación de datos privados de una persona conocidos a través de la actividad profesional u oficial de quien los revela (como podría ocurrir, por ejemplo con las entidades financieras que deban atender un requerimiento sobre terceros o bien suministrar información sobre los mismos). Sin embargo, el artículo 8.1 de la misma norma establece que cuando la intromisión esté autorizada o acordada por la Autoridad competente, dicha actuación no será considerada intromisión ilegítima. Cabe pues plantearse a quien se refiere la norma cuando habla de "Autoridad competente". Pues bien, la disposición adicional novena de la LGT establece que, a estos efectos se considerará autoridad competente el Ministro de Hacienda, el órgano equivalente de las CCAA, el órgano de gobierno de las entidades locales, los Directores de Departamento de la AEAT y sus Delegados Territoriales.

³⁴⁵ La investigación puede afectar al origen y destino de los movimientos o de los cheques u otras órdenes de pago, si bien en estos casos no podrá exceder de la identificación de las personas y de las cuentas en las que se encuentre dicho origen y destino, puesto que, *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* (STS de 19 de febrero de 2007, FD 3º, párrafo 4º [RJ 2007\920]).

³⁴⁶ Se trata de una cláusula de cierre que da a entender que todas los movimientos anteriores constituyen modalidades de operaciones activas y pasivas sobre las cuentas mencionadas. Las

en cuentas transitorias³⁴⁸ o que se materialicen en la emisión de cheques u otras órdenes de pago). Las actuaciones podrán extenderse a los documentos o antecedentes relativos a los datos solicitados.

El artículo 93.3 LGT cuando describe el ámbito objetivo de los requerimientos individualizados habla de "movimientos de cuentas corrientes, depósitos de ahorro y a plazo, cuentas de préstamos y créditos y de las demás operaciones activas y pasivas...". En idéntica forma lo hacía el anterior artículo 111.3 LGT. Ello daba lugar a interpretar que la expresión "movimientos" se refiere únicamente a las cuentas corrientes y que, respecto del resto de cuentas, las garantías de dicho artículo se extienden no tan solo a los "movimientos" sino a todo tipo de operaciones o datos.

El anterior artículo 38.2 RGIT sin embargo, añadió, discretamente, la preposición "de" a cada una de las cuentas que se mencionaban quedando la redacción en los siguientes términos: "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...".

operaciones activas son aquellas *mediante las cuales se ponen fondos a disposición del público, concediéndose crédito a los clientes y constituyéndose, por tanto, la entidad en acreedora de los mismos*. Las operaciones pasivas serían aquellas *mediante las cuales se lleva a cabo por la entidad financiera la captación de fondos en virtud de un título que obligue a su restitución, constituyéndose la entidad en deudora de la persona de quien recibe los fondos* (Resolución del TEAC de 20 de diciembre de 1989). Quedarían fuera las operaciones neutras o de intermediación, en donde prima la idea de prestación de servicio (emisión de cheques, giros, transferencias,...), de manera que estas operaciones, aunque pueden ser objeto de requerimiento, no entran dentro del procedimiento especial del artículo 93.3 LGT.

³⁴⁷ La información relativa a movimientos de cuentas incluye la indicación de los titulares de cheques, los números de las cuentas y la identidad de las personas autorizadas (Cfr. Resolución del TEAC de 25 de abril de 1990, Considerando 10).

³⁴⁸ En aquellos casos en que la información requerida no esté reflejada en cuentas del sujeto al que se refiere la información sino que se refleja en cuentas cuyo titular es el mismo banco.

De esta manera la garantía quedaba limitada a los "movimientos" pero no a cualquier otro tipo de operación o dato³⁴⁹.

Actualmente, el artículo 57.1.I RAT habla de "movimientos de cuentas o de operaciones a los que se refiere el artículo 93.3 LGT..." de manera que,

- por un lado, vincula todas las cuentas a la expresión "movimientos" reduciendo así el ámbito de protección únicamente a los "movimientos",
- por otro, si bien se refiere de forma separada a las "demás operaciones activas y pasivas" (mediante la expresión "operaciones a las que se refiere el artículo 93.3") dando a entender que, en este caso, la garantía no se limita únicamente a los "movimientos", la utilización del artículo "los" ("...operaciones a los que se refiere..."), remitiéndose nuevamente a "los" movimientos, claramente parece limitar el procedimiento especial de carácter garantista de los artículos 93.3 LGT y 57 RAT exclusivamente a los movimientos y no al resto de operaciones y datos³⁵⁰.

3. Notificación al afectado por la información requerida

La norma general será dar cuenta, mediante notificación, al obligado tributario al que se refiere la información del requerimiento que se ha dirigido a la entidad, aunque si quien efectúa el requerimiento no considera procedente dicha notificación, deberá

³⁴⁹ Cfr. MENESES VADILLO, A., *El deber de colaboración de las entidades de crédito ante los requerimientos de información de la administración tributaria*, Civitas, 2000, pág. 254.

³⁵⁰ Estaríamos pues, ante un eventual exceso reglamentario puesto que *la expresión "movimientos" sólo se vincula en el texto del precepto [artículo 93.3 LGT] a las denominadas cuentas corrientes y en su caso a los depósitos a la vista y a las cuentas de crédito, pero no a los depósitos a plazo, ni a los préstamos, ni a los demás contratos bancarios activos o pasivos, en los que no suele existir una cuenta soporte, por lo que no podrían producirse movimientos* (MANTERO SÁENZ, A. y GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ E. [Coords.], *Ley General Tributaria. Antecedentes y Comentarios*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 2005, pág. 474).

motivarlo³⁵¹ en la correspondiente solicitud de autorización para practicar³⁵². Autorizado el requerimiento, podrá omitirse la notificación al obligado afectado por la información³⁵³.

Concedida la autorización para efectuar el requerimiento, la misma habilitará también para efectuar, si procede, futuros requerimientos tendentes a obtener la documentación acreditativa de la información solicitada.

4. Plazo para atender el requerimiento

El plazo para aportar los datos por parte de la entidad, puede ser libremente determinado por quien los solicita, pero en cualquier caso, no podrá ser inferior a 15 días (con carácter general dicho plazo es de 10 días). Puesto que la captación de información puede hacerse tanto mediante requerimiento para que se aporte la

³⁵¹ ...introduce [el RAT] una importante cautela para evitar que puedan producirse abusos en la utilización de este tipo de requerimientos, al exigir que la solicitud de autorización esté debidamente motivada, con indicación de las razones que desaconsejen la notificación del requerimiento al obligado tributario. Se quiere con ello, sin duda, limitar en la práctica este acceso directo a la información a supuestos en que el desconocimiento de las actuaciones por parte del interesado esté especialmente justificado. No obstante, debería precisarse que la solicitud de autorización deberá estar motivada "en términos concretos", y con remisión a los términos del artículo 93.3 de la ley (CONSEJO DE ESTADO, Dictamen 1197/2007, de 12 de julio, relativo al Proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de gestión e Inspección Tributaria y de Desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos).

³⁵² Por el contrario, el artículo 38.7 RGIT establecía el deber en todo caso de notificar al sujeto pasivo del requerimiento formulado a la entidad en relación con sus datos. Incluso se establecía la posibilidad de que éste pudiera, si lo deseaba, estar presente en las actuaciones que se practicaran en las oficinas de la entidad.

³⁵³ Ciertamente, el artículo 57.1 RAT establece en su primer párrafo que no es necesario notificar el requerimiento al obligado tributario al que se refiere la información requerida, sin embargo, en el segundo párrafo se especifica que, si se opta por no notificar, habrá que motivar en "términos concretos" las razones por las que se desaconseja dicha notificación. En definitiva pues, se llega al resultado contrario al inicialmente anunciado: la regla es notificar salvo que se motive, en la solicitud de autorización para efectuar el requerimiento, la conveniencia de no practicar la notificación. Otra cosa es que lo que se plantea como excepcional en el segundo párrafo, se convierta en habitual por incluirse en aquella solicitud una cláusula protocolaria tendente a motivar la ausencia de notificación.

información como mediante personación en la entidad para obtenerla directamente (previo requerimiento³⁵⁴ para que la información esté disponible) a través del examen de los documentos en que aquella consta, de elegirse este segundo método, la primera personación podrá hacerse en cualquier momento posterior a los 15 días desde que se notificó el requerimiento.

5. Uso de la información obtenida

La solicitud de información de un cotitular o autorizado, en el caso de cuentas o depósitos, obliga a informar de todos los movimientos, pero la información obtenida solo puede utilizarse frente a aquel cotitular o autorizado, no frente al resto, en cuyo caso habría que efectuar un nuevo requerimiento³⁵⁵.

6. Información relativa a movimiento de cuentas, cheques u otras órdenes de pago

La investigación realizada a partir de la información suministrada como consecuencia del requerimiento, cuando dicha información afecte al origen y destino de los movimientos o de los cheques u otras órdenes de pago³⁵⁶ debe de limitarse a la

³⁵⁴ Así lo exige el artículo 57.3.II LGT, lo cual constituye una especialidad de este procedimiento puesto que con carácter general el artículo 55.2.II LGT establece que *cuando las actuaciones de obtención de información se realicen por los órganos de inspección o de recaudación podrán iniciarse inmediatamente, incluso sin previo requerimiento escrito, en caso de que lo justifique la naturaleza de los datos a obtener o de las actuaciones a realizar y el órgano actuante se limite a examinar documentos, elementos o justificantes que deben estar a su disposición*

³⁵⁵ Este nuevo requerimiento *no podrá fundamentarse precisamente en los datos obtenidos en el requerimiento correspondiente al primero de ellos* (MARTINEZ LOZANO, J.M., "El secreto bancario y los requerimientos individualizados de información de cuentas bancarias", *Instituto de Estudios Fiscales*, trabajo presentado en el IV Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Financiera, 2009, pág. 72).

³⁵⁶ La expresión "movimientos de cuentas y demás operaciones activas y pasivas"... *alude a cualquier tipo de apunte realizado en cualquiera de los tipos de operaciones que el artículo [actual 93.3 LGT] señala. Basta un apunte para que el mismo tenga consideración de movimiento.* Con la expresión "origen y destino de los movimientos" habrá que entender *movimientos o apuntes de cualquier clase de operaciones activas o pasivas bancarias.* La referencia a cheques u otras órdenes de pago, constituye un caso particular de "movimientos" y cabe entenderla con sentido explicativo

identificación de las personas y de las cuentas en las que se encuentre dicho origen y destino³⁵⁷.

Finalmente se establece que en materia de obligaciones de información no resulta de aplicación el secreto bancario³⁵⁸.

b) Información por suministro

Con carácter general se establece en el artículo 93.1.b).II LGT la obligación de proporcionar a la Administración tributaria toda clase de información con trascendencia tributaria por parte de las entidades bancarias, crediticias o de mediación financiera en general que gestionen o intervengan en el cobro de honorarios profesionales o en el de comisiones derivadas de las actividades de captación, colocación, cesión o mediación en el mercado de capitales.

(Cfr. MENESES VADILLO, A., *El deber de colaboración de las entidades de crédito ante los requerimientos de información de la administración tributaria*, Civitas, 2000, págs. 253 y 267).

³⁵⁷ Por lo tanto, cuando dicha información no se refiera al origen y destino de los movimientos o de los cheques u otras órdenes de pago, no operará, en principio, la limitación aquí establecida, es decir, la investigación no tendrá porqué limitarse a la identificación de las personas o cuentas. En cualquier caso, sería posible, para conocer la causa concreta del origen o destino de los movimientos, efectuar otro requerimiento con contenido distinto al derivado de la información sobre aquel origen o destino de los movimientos (Cfr. MENESES VADILLO, A., *El deber de colaboración de las entidades de crédito ante los requerimientos de información de la administración tributaria*, Civitas, 2000, pág. 269). Sin embargo, en contra de este criterio parece manifestarse el TS cuando afirma, en relación al actual artículo 93.3 LGT (anterior artículo 111.3 LGT) que *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* (STS de 19 de febrero de 2007, FD 3º, letra A, párrafo 3º [RJ 2007\929]).

³⁵⁸ *El secreto bancario, como obligación a cumplir por las autoridades de crédito respecto de las operaciones de sus clientes, es una institución nacida y desarrollada en el ámbito del Derecho Mercantil, y en él tiene su plena vigencia* (Memoria del Proyecto de ley de Medidas urgentes de reforma Fiscal de 1977, citada por MARTINEZ LOZANO, J.M., "El secreto bancario y los requerimientos individualizados de información de cuentas bancarias", *Instituto de Estudios Fiscales*, trabajo presentado en el IV Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Financiera, 2009, pág. 57).

En relación con el deber de informar a los órganos de recaudación se establece este deber específicamente para las personas o entidades depositarias de dinero en efectivo o en cuentas, valores u otros bienes que pertenezcan a personas o entidades con deudas que se encuentren en periodo ejecutivo.

Dentro del título del RAT dedicado a las obligaciones formales (Título II), en el quinto de sus capítulos relativo a las obligaciones de información, se dedican específicamente dos subsecciones a las obligaciones de información de las entidades financieras, una sobre cuentas, operaciones y activos financieros (artículos 37 a 42 ter)³⁵⁹ ³⁶⁰ y otra sobre distintos instrumentos de deuda (43 y 44)³⁶¹, además de dos artículos (53 y 54) dedicados a informar sobre aportaciones a sistemas de previsión social y a operaciones financieras relacionadas con inmuebles.

3.2.2.3. Funcionarios públicos

³⁵⁹ La disposición adicional tercera de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, dispone la posibilidad de establecer, por vía de reglamento, obligaciones de suministro de información a las sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva (así como a las entidades que comercialicen acciones o participaciones de dichas instituciones cuando estén domiciliadas en el extranjero y a los representantes de dichas gestoras). Se establece también el deber de las personas físicas o jurídicas de informar sobre operaciones derivadas de valores o bienes relacionados con paraísos fiscales. También se habilita para establecer, por vía reglamentaria, deberes de información a aseguradoras, entidades financieras, Seguridad Social, mutualidades y Registro Civil sobre determinadas cuestiones. Asimismo, las entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio deberán de informar sobre la totalidad de las cuentas abiertas en dichas entidades. Finalmente se establece el deber de informar para quienes intervengan en la formalización de aportaciones a patrimonios protegidos. Buena parte de la concreción reglamentaria de dichas obligaciones se establece en los correspondientes artículos del RAT.

³⁶⁰ El tercer apartado de la disposición adicional sexta de la LGT establece que la forma en que las entidades de crédito deberán de comunicar a la Administración tributaria los datos de las operaciones con cheques en que intervengan se establecerá reglamentariamente. El artículo 28.4 RAT precisa dicha obligación y el artículo 41 RAT concreta la forma de cumplirla.

³⁶¹ La disposición adicional segunda de la Ley 13/1985, de 25 de mayo, de coeficientes de inversión, recursos propios y obligaciones de información de los intermediarios financieros, establece en su tercer apartado la obligación de informar a la Administración tributaria por parte de las entidades de crédito dominantes tanto de las actividades de las filiales como de la identidad de los titulares de los valores que emitan. La forma en que se ha de suministrar dicha información se establece en el artículo 44 RAT.

Salvo determinadas excepciones a la regla general, se establece, en el artículo 93.4 LGT el deber de los funcionarios públicos de colaborar con la Administración tributaria mediante el suministro de toda clase de información con trascendencia tributaria de la que dispongan. Explícitamente se manifiesta que dentro del concepto de funcionario público quedan incluidos aquellos que desarrollen profesiones oficiales. Como tales profesionales habrá que considerar, según lo establecido en el artículo 186.3.III LGT, los registradores, de la propiedad y mercantiles, los notarios y todos aquellos que, ejerciendo funciones públicas, no perciban directamente haberes del Estado, Comunidades autónomas, entidades locales u otras entidades de derecho público.

Este deber de informar de los funcionarios públicos encuentra su continuidad en el artículo 94 LGT³⁶² que establece específicamente el deber de quienes en general ejerzan funciones públicas de suministrar cuantos datos, informes y antecedentes con trascendencia tributaria recabe la Administración tributaria mediante disposiciones de carácter general o a través de requerimientos concretos. En particular se habla de autoridades, titulares de órganos de la Administración, organismos autónomos y entidades públicas empresariales.

Asimismo quedan obligados los juzgados y tribunales a facilitar, de oficio o a requerimiento de la Administración, cuantos datos se desprendan de las actuaciones judiciales de las que conozcan (con respeto hacia el secreto de las diligencias

³⁶² ... nos encontramos con una normativa fragmentada y dispersa que no establece, como veremos, un auténtico procedimiento de obtención de información en el que se especifique, con la claridad necesaria, el entramado jurídico que lo delimite. Tenemos que conformarnos apenas con una simple enumeración, sin más concreción y en modo alguno acotada que la contenida en los artículos 93 y 94 LGT y que resulta absolutamente insuficiente para ofrecer las garantías necesarias tanto a los obligados a su cumplimiento, como a los interesados sobre los que se proyecta la trascendencia de los datos aportados (MANTERO SÁENZ, A. y GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ E. [Coords], *Ley General Tributaria. Antecedentes y Comentarios*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 2005, pág. 476).

sumariales). En este caso³⁶³, el órgano competente para efectuar el requerimiento, tal como dispone el artículo 56 RAT, será el superior jerárquico del que pretenda obtener la información³⁶⁴, previa solicitud debidamente justificada del mismo.

a) Notarios

El artículo 17 de la Ley de 28 de mayo de 1862, del Notariado, establece que el Consejo General del Notariado debe de suministrar a las Administraciones tributarias la información contenida en el índice único informatizado³⁶⁵, así como permitir el acceso telemático directo de las Administraciones tributarias a dicho índice. Asimismo dicho Consejo debe de obtener del notario, cuando se lo solicite la Administración tributaria, para su posterior remisión a dicha Administración, la copia del instrumento público a que se refiera la solicitud de información.

Cuando se haya incumplido, establece el artículo 24 de la mencionada ley, el deber de suministrar el NIF o de indicar los medios de pago³⁶⁶ de las operaciones, para su constancia en la escritura (datos que deben de constar en el índice informatizado) el Consejo deberá de suministrar la información relativa a dichas operaciones a la

³⁶³ También cuando el requerimiento se dirija al Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias (SEPBLAC) o bien a la Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo o a la Secretaría de ambas comisiones. En el primer caso, la colaboración se ha establecido a través del "Convenio de colaboración para el intercambio de información entre la AEAT y el SEPBLAC, de 5 de julio de 2006".

³⁶⁴ En el ámbito estatal, el órgano competente para requerir a juzgados y tribunales será el director general, los directores de departamento o los delegados de la AEAT y el órgano competente para requerir a las Comisiones el director general o el director de departamento al que esté adscrito el órgano que solicita la información.

³⁶⁵ Los notarios deben llevar índices informatizados de los documentos protocolizados e intervenidos y remitirlos a los Colegios Notariales respectivos que a su vez los remitirán al Consejo General del Notariado, que formará con los mismos un índice único informatizado

³⁶⁶ En este sentido... *deberá identificarse si el precio se recibió con anterioridad o en el momento del otorgamiento de la escritura, su cuantía, así como si se efectuó en metálico, cheque, bancario o no, y, en su caso, nominativo o al portador, otro instrumento de giro o bien mediante transferencia bancaria.*

Administración tributaria³⁶⁷.

En relación con el Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITPAJD), el artículo 52 del Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, establece 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 anterior³⁶⁸. Asimismo, deberán remitir, dentro del mismo plazo, relación de los documentos privados comprensivos de contratos sujetos al pago del impuesto³⁶⁹ que les hayan sido presentados para conocimiento o legitimación de firmas.

En la misma línea, la ley del el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establece, en su artículo 32.3 el deber de los notarios de facilitar los datos que se les reclamen por parte de los organismos de la Administración tributaria y en los cuales hayan intervenido así como el deber de expedir copias de los documentos que autoricen o tengan en su protocolo cuando aquella Administración se lo solicite. Deben también de remitir una relación o índice comprensivo de todos los documentos autorizados (o documentos privados presentados para su conocimiento o legitimación de firmas) el trimestre anterior referido a actos o contratos que puedan dar lugar a incrementos patrimoniales susceptibles de constituir el hecho imponible del impuesto (nuevamente se incrementa la presión fiscal indirecta mediante la exigencia de calificación jurídica de las operaciones susceptibles de tributar por este impuesto).

El RAT, por su parte, viene a incrementar las obligaciones de suministro de

³⁶⁷ Habrá que tener en cuenta el Acuerdo de colaboración entre la AEAT y el Consejo General del Notariado para la prevención del fraude fiscal de fecha 19 de junio de 2007.

³⁶⁸ Con excepción, tal como dispone el artículo 93.4.c) LGT, de los actos de última voluntad, y del reconocimiento de hijos.

³⁶⁹ Ello obliga al notario a calificar los documentos en los que intervenga, lo cual va más allá del deber de colaboración que le corresponde. Por otra parte, se habla de "documentos sujetos al pago", de manera que se excluyen no solo los documentos que el fedatario considere no sujetos sino también los documentos considerados exentos (sujetos al Impuesto pero no al pago), lo cual abunda en la profundidad de la calificación que aquel se ve obligado a realizar.

información de los notarios³⁷⁰.

El artículo 51 RAT establece el deber del Consejo General del Notariado de presentar una declaración informativa mensual con la identificación de los comparecientes en cualquier acto o contrato³⁷¹ en que no se haya comunicado el NIF o no se hayan identificado los medios de pago empleados por las partes.

Por otro lado, el artículo 36.3 TRLCI establece que los notarios deben de remitir al Catastro, dentro de los 20 primeros días de cada mes³⁷², información relativa a los documentos por ellos autorizados en los que consten hechos, actos o negocios susceptibles de inscripción en el Catastro Inmobiliario, con indicación de quienes hayan incumplido el deber de aportar la referencia catastral³⁷³. Asimismo deberán de remitir al Catastro la documentación incorporada a la escritura que pueda resultar de utilidad para el Catastro.

b) Registradores

La colaboración de los registradores se dirige a evitar la inscripción de documentos cuyo contenido no haya sido declarado previamente a la Administración tributaria. En este sentido el artículo 54.1 ITPAJD establece que en las oficinas o registros públicos no se puede admitir ningún documento que contenga actos o contratos

³⁷⁰ Tal como establece el párrafo sexto del apartado II de la Exposición de motivos del RAT ... *se amplía el contenido de algunas obligaciones de información ya existentes como es la que afecta a los actos o contratos intervenidos por los notarios, que anteriormente sólo se refería a los actos o contratos relativos a derechos reales sobre bienes inmuebles, o la relativa a la obligación de informar sobre operaciones financieras relacionadas con la adquisición de inmuebles, que anteriormente sólo se refería a los préstamos con garantía hipotecaria y estaba circunscrita al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

³⁷¹ En particular en las escrituras o documentos donde se formalicen actos o contratos en que se declare, constituya, adquiera, transmita, modifique o extinga el dominio o cualquier otro derecho real sobre inmuebles.

³⁷² Cuando la información se refiera a la adquisición, consolidación, segregación, división, agrupación o agregación de bienes inmuebles dicho plazo será de 5 días (art. 36.3 en relación con el artículo 14.a) TRLCI).

³⁷³ Hay que tener en cuenta que la falta de aportación de la referencia catastral no impide que los notarios puedan autorizar el documento, ni tampoco afectará a su eficacia o a la del hecho, acto o negocio que contenga (art. 44.2.b) TRLCI).

sujetos a dicho impuesto sin que previamente se justifique el pago del mismo o bien se haya declarado y presentado la exención.

Mensualmente deberán también los registradores, a tenor del artículo 50 RAT, de presentar una declaración de las entidades cuya constitución, establecimiento, modificación o extinción se haya inscrito el mes anterior³⁷⁴. Puesto que dichas operaciones son realizadas por registradores mercantiles a ellos habrá que entender referida dicha norma. Con esta información la Administración tributaria puede mantener actualizado el índice de entidades al que se refiere el artículo 130.1 TRLIS en aquellos casos en que la entidad no ha cumplido con las obligaciones censales previstas en los artículos 9 a 12 del RAT.

Por otro lado, los registradores deben de remitir al Catastro (art. 36.3 TRLCI), dentro de los primeros 20 días de cada mes, información relativa a los documentos que hayan generado una inscripción registral en el mes anterior³⁷⁵, en los que consten hechos, actos o negocios susceptibles de inscripción en el Catastro Inmobiliario³⁷⁶.

c) Juzgados y tribunales

Cuando de las actuaciones judiciales se desprendan datos³⁷⁷ con trascendencia tributaria, dichos datos, establece el artículo 94.3 LGT³⁷⁸, deberán de ser facilitados,

³⁷⁴ Se trata de una repetición de lo establecido en el artículo 132 TRLIS.

³⁷⁵ El hecho de que no se aporte la referencia catastral, no impide la práctica de los asientos correspondientes en el Registro de la Propiedad (art. 44.3 TRLCI).

³⁷⁶ Asimismo, deberá de consignarse la identidad de quienes hayan incumplido la obligación de aportar la referencia catastral.

³⁷⁷ A diferencia de las previsiones de los artículos 93.1 y 94.1 LGT en donde se habla de "datos, informes y antecedentes", en el artículo 94.3 LGT se habla solo de "datos", lo cual significa que los juzgados y tribunales no tienen la obligación de proporcionar la documentación a partir de la cual se hayan extraído aquellos datos.

³⁷⁸ *En relación con la vinculación de los juzgados y tribunales a las tareas de colaboración tributaria, el lugar apropiado para una regulación como la propuesta habría de estar en la Ley Orgánica del Poder Judicial. La Ley General Tributaria no debería pasar de indicar que la Administración tributaria podrá solicitar la colaboración de los juzgados y tribunales, para obtener la información sobre los datos y documentos con trascendencia tributaria que sean procedentes* (Dictamen del Consejo de Estado 1403/2003, de 22 de mayo, Apartado V.C.4, letra E, párrafo 4º).

por los juzgados y tribunales, a la Administración tributaria, bien de oficio³⁷⁹ o bien a través de requerimiento³⁸⁰ formulado por la misma³⁸¹.

Si bien el artículo 94.3 LGT habla de “requerimientos”, sin ulterior especificación, el artículo 56 RAT, que desarrolla la cuestión de los requerimientos en materia de competencias, se refiere exclusivamente a “requerimientos individualizados”, lo cual plantea la cuestión de si es posible la obtención de la información mediante personación.

Se ha señalado³⁸² que no es posible iniciar actuaciones de obtención de información inmediatamente, haya o no previo requerimiento escrito, tal como prevé el artículo

³⁷⁹ Nos encontramos aquí ante un "tertium genus", distinto del suministro y de la captación. Para que se tratara de suministro una norma debería de establecer los aspectos formales de dicho suministro y para que hubiera captación debería de haber un requerimiento individualizado. El hecho de que la información deba de facilitarse de oficio, obliga a realizar tareas de calificación ajenas al contenido de la función encomendada a jueces y tribunales, por lo cual, la trascendencia tributaria de los datos facilitados deberá de ser manifiesta. En cualquier caso, deberá de tratarse de datos distintos de otros que puedan ser exigidos mediante suministro. El incumplimiento de este deber no está tipificado como infracción en la LGT puesto que no encaja ni el incumplimiento de deber de presentar declaraciones en plazo previsto en el artículo 198.1 LGT ni tampoco admite la calificación de resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, del artículo 203 LGT, infracciones que más se aproximarían a dicho incumplimiento. Se trata de una norma incompleta, puesto que no determina las consecuencias de su incumplimiento ni articula el cauce procesal para hacer efectivo el mandato contenido en el deber (Cfr. GONZÁLEZ PÉREZ, J. y GONZÁLEZ NAVARRO, F., *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común*, Aranzadi, Cizur Minor [Navarra], 2012, pág. 813).

³⁸⁰ El incumplimiento del deber de atender los requerimientos previstos en los artículos 93 y 94 LGT se encuentra tipificado en el artículo 203.5 LGT, no siendo aplicable la sanción accesoria del artículo 186.3 LGT, que prevé la suspensión de empleo o cargo público, puesto que el artículo 15 LOPJ prevé que *los Jueces y Magistrados no podrán ser separados, suspendidos, trasladados ni jubilados sino por alguna de las causas y con las garantías previstas en esta Ley*.

³⁸¹ La competencia para formular el requerimiento corresponde al director general, los directores de departamento o los delegados de la AEAT. Por lo tanto, no es el órgano actuante el que formula el requerimiento previa autorización del superior jerárquico sino que es precisamente dicho superior quien lo emite directamente (a diferencia de lo que ocurría con los requerimientos a entidades dedicadas al tráfico bancario y crediticio). Dicha competencia se establece con independencia de la naturaleza y rango del tribunal, de manera que, se da la circunstancia de que un delegado de la AEAT puede formular un requerimiento de información al Tribunal Supremo.

³⁸² Cfr. RUIZ GARCÍA, J.R., “Las relaciones entre la Administración tributaria y los órganos judiciales en la LGT” en MARTINEZ PISÓN, J.A. (Dtor.) y otros, *Tratado sobre la Ley General Tributaria, Tomo II*, Aranzadi, Thomson–Reuters, Madrid, 2010, pág. 147.

55.2 RAT, ni tampoco pueden desarrollarse directamente en la sede del juzgado o tribunal en cuyo poder se hallen los datos, tal como prevé el artículo 30.3 RAT. Las razones alegadas son por un lado que el artículo 30.3 RAT habla de “persona o entidad”, lo cual parece referirse a los casos del artículo 93 LGT y excluir los del artículo 94 LGT y por otro lado que el deber de juzgados y tribunales se limita a facilitar datos y la obtención directa presupondría la posibilidad de que la Administración examinara los informes y antecedentes en que se contienen los datos. Sin embargo, el Tribunal Supremo considera adecuada la actuación de obtención de información que consista en la personación en juzgados y tribunales con la finalidad de anotar quienes son las partes en un proceso determinado, sus representantes así como la cuantía del pleito³⁸³.

Por su parte, los órganos judiciales tienen el deber de remitir a las oficinas liquidadoras de su respectiva jurisdicción una relación mensual³⁸⁴ de los fallos ejecutoriados o que tengan el carácter de sentencia firme por los que o bien se transmitan o adjudiquen bienes o derechos de cualquier clase (art. 52 ITPAJD³⁸⁵) o

³⁸³ ... los datos que deben tomar los Agentes Tributarios se reducen a las partes del proceso, sus representantes procesales y la cuantía del pleito, datos que no afectan a la intimidad de las personas. La parte recurrente alude a que, debiendo examinarse para tomar dichos datos la totalidad de las sentencias, sin limitación externa ni vigilancia alguna, los Agentes Tributarios pueden conocer otros datos distintos de los anteriores, que verdaderamente representen una injerencia indebida en la intimidad personal o familiar. Tampoco este argumento puede prosperar, pues los Agentes 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 especialmente consignado para los funcionarios de la Inspección de los Tributos por el artículo 7.3 de su Reglamento General, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 abril. El que pudieran tomarse y divulgarse datos que afectasen a la intimidad personal y que no fueran necesarios para la labor inspectora es una hipótesis de futuro, que, en caso de producirse, daría lugar a su corrección por los medios establecidos por el ordenamiento. En principio, no hay razón para explicar por qué los funcionarios judiciales pueden tener acceso a las sentencias por razón de sus funciones y no pueden tenerla los Agentes 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 (STS de 16 de abril de 1998, FD 3º [RJ 4520\1998]).

³⁸⁴ Cabe observar que se establece el período de tiempo que debe de abarcar la información a facilitar, sin embargo, no se establece el plazo para remitir dicha información.

³⁸⁵ Sorprende que si bien en el ámbito del ISD se prevé una reacción del ordenamiento ante el incumplimiento de dicho deber, no ocurre lo mismo en el ámbito del ITPAJD, a pesar de que se trata de dos normas de idéntico contenido.

bien de los que se desprenda la existencia de incrementos de patrimonio gravados por el ISD³⁸⁶ (art. 32.1 LISD)³⁸⁷.

Asimismo, se establece el deber de juzgados y tribunales de remitir a las oficinas y registros públicos (en la Administración tributaria competente, se dice en la LITPAJD) copia autorizada de los documentos que admitan en los que no conste la nota de haber sido presentados a liquidación³⁸⁸ (artículos 33 LISD y 54.1 LITPAJD).

A la hora de establecer los deberes de información de los juzgados y tribunales, la doctrina³⁸⁹ se ha planteado si el legislador ha tenido en cuenta que el artículo 117.4 CE establece que aquellos no pueden ejercer más funciones que las propias de su potestad jurisdiccional además de aquellas expresamente atribuidas por ley, que en todo caso, deberán de establecerse en garantía de cualquier derecho³⁹⁰. Sin embargo,

³⁸⁶ Salvo las cantidades en metálico que constituyan precio de bienes, de servicios personales, de créditos o indemnizaciones.

³⁸⁷ El artículo 32.7 LISD establece por un lado que el incumplimiento de esta obligación se sancionará de acuerdo con el artículo 40 de la misma norma (a su vez, dicho artículo 40 remite a la LGT, en donde no se encuentra tipificación alguna de este incumplimiento) y por otro que la autoridad competente del Ministerio de Hacienda pondrá lo hechos en conocimiento del Consejo General del Poder Judicial, por conducto del Ministerio Fiscal, a los efectos pertinentes (dichos efectos habrá que entender que serán los derivados de la eventual tipificación de dicho incumplimiento en la normativa judicial).

³⁸⁸ Así como en el caso del deber de remitir la relación mensual de fallos ejecutoriados o que tengan el carácter de sentencia firme de los que se desprendan incrementos de patrimonio gravados por el ISD, se establece (art. 32.7 LISD), para el caso de incumplimiento, la aplicación de las sanciones previstas en la LGT, respecto de la omisión del deber de remitir copia autorizada de los documentos que admitan en los que no conste la nota de haber sido presentados a liquidación, no se hace manifestación alguna. Por otro lado, respecto al primero de los deberes mencionados, no se puede hablar de tipificación de dicho incumplimiento puesto que el artículo que más se aproximaría a dicha situación sería el 198.1 LGT, que si bien habla de falta de presentación de declaraciones, hay que tener en cuenta, por un lado, que utiliza la expresión "no presentar en plazo", situación que no se da cuando la remisión no está sujeta a plazo alguno y por otro lado no se puede calificar de "declaración" a la "copia autorizada de los documentos que admitan".

³⁸⁹ Cfr. SÁNCHEZ SERRANO, L., "Comentarios al artículo 112 de la LGT", en *Comentarios a las Leyes tributarias y financieras, Tomo II*, Edersa, Madrid, 1985, pág. 217 y LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Los deberes de información tributaria de terceros*, Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 85.

³⁹⁰ Se ha defendido la constitucionalidad del deber de informar de los juzgados y tribunales en base a que la misma Constitución establece la posibilidad de imposición por ley en garantía de cualquier derecho. Dicho derecho sería *el de todo ciudadano a que los demás ciudadanos cumplan con su misma corrección con sus obligaciones fiscales* (Cfr. HURTADO GONZÁLEZ, J.F., *El deber de*

el Tribunal Constitucional ha considerado que dicho artículo no impide la imposición a jueces y tribunales de deberes dirigidos a la obtención de fines públicos³⁹¹.

3.2.2.4. Profesionales

El artículo 93.5 LGT establece el deber de los profesionales de facilitar información con trascendencia tributaria a la Administración tributaria. Dicho deber coincide con el establecido con carácter general en el artículo 93.1 LGT, aunque la norma introduce aparentes limitaciones con la intención de simular el debido respeto a lo que se conoce como "secreto profesional".

Efectivamente el deber *no alcanzará a los datos privados no patrimoniales que conozcan por razón del ejercicio de su actividad cuya revelación atente contra el honor o la intimidad personal y familiar*. Se trata en definitiva de una limitación solo aparente, dado que la información que puede solicitar la Administración tributaria debe de tener necesariamente trascendencia tributaria, circunstancia que no puede darse respecto de datos de carácter privado no patrimoniales salvo que se trate de información como la identidad de otros obligados³⁹² o de la identificación de bienes o derechos, información que, en ningún caso, puede colisionar contra el derecho al honor o contra la intimidad personal y familiar. En cualquier caso, también la información solicitada al amparo del artículo 93.1 LGT está sujeta a la misma

colaborar con la Administración tributaria facilitando información sobre terceros, Lex Nova, Valladolid, 2001, pág. 310, nota 235).

³⁹¹ En este sentido se ha señalado que la exclusividad de funciones establecida en el artículo 117.4 CE *no impide que, en virtud del deber de colaboración entre todos los poderes del Estado puedan imponerse al Juez 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* (STC 141/1988, de 12 de julio, FD 9º, párrafo 3º [RTC 1988\141]).

³⁹² ... *Tampoco vulneraría el secreto profesional el simple conocimiento del nombre del cliente y de las cantidades pagadas por él en concepto de honorarios, ya que estos datos deben figurar en el libro de ingresos profesionales, de obligada llevanza y exhibición a la Inspección* (STC de 26 de noviembre de 1984, FD 10º, párrafo 2º [RTC 110\1984]).

limitación, en primer lugar porque dichos datos privados no patrimoniales constituyen una concreción de la ausencia de trascendencia tributaria y, en segundo lugar, porque el honor y la intimidad personal y familiar gozan de protección general por la propia Constitución a través de su artículo 18.1³⁹³. Hay que tener en cuenta además que el secreto profesional alcanza mucho más allá del ámbito de la intimidad personal o familiar³⁹⁴ al que pretende circunscribirse la norma.

Del grupo general de los profesionales, la norma distingue los servicios profesiones de asesoramiento y defensa a los que no se les podrá requerir información relativa a los *datos confidenciales*³⁹⁵ de sus clientes. Dentro de este grupo cabe incluir a abogados y procuradores³⁹⁶.

3.2.2.5. Quienes en general ejercen funciones públicas

El deber de suministrar a la Administración tributaria datos, informes y antecedentes

³⁹³ Se trata de una limitación *intrascendente... ya que constituye un reflejo legal de que la función comprobadora, se ejerce al servicio de la aplicación de los tributos y no con fines ajenos a la misma* (CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., "Informe sobre el proyecto de ley de represión del fraude fiscal", IEF, Madrid, 1984, págs. 65 y 66, citado por LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Los deberes de información tributaria de terceros*, Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 82).

³⁹⁴ *...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* (RUIZ GARCIA, J.R., *Secreto bancario y Hacienda Pública*, Civitas, Madrid, 1988, pág. 60, citado por LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Los deberes de información tributaria de terceros*, Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 82).

³⁹⁵ Se trata de un concepto de difícil traducción jurídica y de absoluta indeterminación en cuanto a su extensión; con las mismas carencias que las predicables del concepto de "secreto profesional" (Cfr. LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Los deberes de información tributaria de terceros*, Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 167).

³⁹⁶ El artículo 542.3 LOPJ establece que *los abogados deberán guardar secreto de todos los hechos o noticias de que conozcan por razón de cualquiera de las modalidades de su actuación profesional, no pudiendo ser obligados a declarar sobre los mismos*. Asimismo, el artículo 543.3 de la misma norma aplica a los procuradores lo mismo dispuesto para los abogados en esta materia.

con trascendencia tributaria se especifica, en el primer apartado del artículo 94 LGT, en el caso de autoridades, titulares de los órganos de los tres niveles de la Administración, organismos autónomos y entidades públicas empresariales³⁹⁷, cámaras, corporaciones, colegios y asociaciones profesionales, mutualidades de previsión social o entidades gestoras de la Seguridad Social. Todo este grupo se incluye bajo la expresión "quienes en general ejerzan funciones públicas".

Dicha información puede suministrarse bien en virtud de disposiciones de carácter general (suministro) o bien en virtud de requerimientos concretos (captación).

3.2.3. Límites al deber de informar y al uso de la información

a) Secreto de correspondencia, estadístico y del protocolo notarial

El artículo 93.4 LGT establece que los funcionarios públicos (entre los que se incluyen aquellos que desarrollan profesiones oficiales³⁹⁸) deberán de respetar, cuando suministren información a la Administración tributaria, el secreto de la correspondencia, el llamado secreto estadístico y el secreto del protocolo notarial.

1. Secreto de correspondencia

El artículo 18.3 CE establece que *se garantiza el secreto de las comunicaciones y, en especial, de las postales, telegráficas y telefónicas, salvo resolución judicial. Sin*

³⁹⁷ El artículo 31.2 RAT establece que las personas o entidades mencionadas en los dos primeros apartados del artículo 94 LGT deben de incluir en la declaración anual de operaciones con terceras personas las adquisiciones de bienes o servicios efectuadas al margen de cualquier actividad empresarial o profesional, incluso en el caso en que no realicen este tipo de actividades. Asimismo, deben de incluirse en dicha declaración las subvenciones, auxilios o ayudas que concedan con cargo a sus presupuestos. Las entidades distintas del Estado y sus organismos autónomos, pueden presentar la declaración por cada departamento, consejería o dependencia, siempre que los mismos tengan asignado un NIF distinto.

³⁹⁸ Así lo establece el artículo 186.3.III LGT en virtud del cual se consideran profesiones oficiales *las desempeñadas por registradores de la propiedad y mercantiles, notarios y todos aquellos que, ejerciendo funciones públicas, no perciban directamente haberes del Estado, Comunidades Autónomas, entidades locales u otras entidades de derecho público.*

embargo, por lo que se refiere a las obligaciones de información, la garantía se establece únicamente respecto a un tipo concreto de comunicación: la correspondencia, concretamente, a su contenido³⁹⁹. Además, siendo de ámbito general el mencionado precepto constitucional, la norma tributaria limita el deber a los funcionarios públicos.

2. Secreto estadístico

El secreto estadístico se regula en la Ley de la función estadística⁴⁰⁰. En concreto el artículo 13 de la citada norma establece el amparo bajo el secreto estadístico de los datos personales obtenidos por los servicios estadísticos, entendiéndose por datos personales aquellos que permitan identificar directa o indirectamente a los interesados.

En relación con el secreto estadístico el mismo se refiere tanto al deber del personal que interviene en la selección, proceso y tratamiento de datos, como a la prohibición de publicar o facilitar aquellos datos⁴⁰¹.

³⁹⁹ Al limitarse el secreto al "contenido", la norma pretende desamparar del secreto los datos relativos al envío o recepción, es decir del emisor y destinatario de la correspondencia así como las direcciones de origen y partida de la correspondencia. En cualquier caso, dicha información quedaría directamente amparada por el citado artículo de la Constitución. El artículo 5 de la Ley 43/2010, de 30 de diciembre, del servicio postal universal (BOE 318/2010, de 31 de diciembre) establece por su parte que *los operadores que presten servicios postales no facilitarán ningún dato relativo a la existencia del envío postal, a su clase, a sus circunstancias exteriores, a la identidad del remitente y del destinatario ni a sus direcciones, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 6* (relativo a la necesidad de autorización judicial y a los productos prohibidos). Resulta relevante, en materia de delito fiscal, el artículo 579.1 del Real Decreto de 14 de septiembre de 1882 por el que se aprueba la Ley de Enjuiciamiento Criminal (Gaceta de Madrid 260/1882, de 17 de septiembre) que establece que *podrá el Juez acordar la detención de la correspondencia privada, postal y telegráfica que el procesado remitiere o recibiere y su apertura y examen, si hubiere indicios de obtener por estos medios el descubrimiento o la comprobación de algún hecho o circunstancia importante de la causa*.

⁴⁰⁰ En el Capítulo III del Título I de la Ley 12/1989, de 9 de mayo, de función estadística pública (BOE 112/1989, de 11 de mayo).

⁴⁰¹ *Por dato estadístico habrá que entender cualquier dato primario (no susceptible de convertirse, con posterioridad en estadístico), facilitado o requerido por el Instituto Nacional de Estadística o en su nombre, por los organismos colaboradores, para la formación de estadísticas* (MANTERO

3. El secreto del protocolo notarial

El secreto del protocolo notarial, solo incluye testamentos, codicilos así como documentos relativos a cuestiones matrimoniales⁴⁰², con excepción, en este último caso, de los documentos relativos al régimen económico matrimonial de la sociedad conyugal.

La LGT, en su artículo 93.4.c) (que reproduce el artículo 111.4.II de la anterior LGT⁴⁰³), establece que los notarios deberán de suministrar toda clase de información tributaria salvo que sea aplicable... *el secreto del protocolo notarial, que abarcará los instrumentos públicos a los 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.*

Sin embargo, el artículo 35 LN vigente en el momento de aprobación de la actual LGT nada tiene que ver con el vigente cuando se aprobó la redacción del artículo homólogo de la anterior LGT (1985). Se refería el artículo 35 vigente en 1985⁴⁰⁴ a los documentos relativos al reconocimiento de hijos naturales⁴⁰⁵. El actual artículo

SAENZ, A., *Procedimientos ante la Inspección Tributaria*, Ministerio de Hacienda, Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Madrid, 1979, pág. 186).

⁴⁰² El Decreto 520/1967, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal (BOE 68/1967, de 21 de marzo) establecía, en su artículo 49.3, de forma elocuente, que *en ningún caso podrá investigarse el protocolo notarial por razones tributarias.*

⁴⁰³ Que a su vez, fue introducido por el artículo 5 de la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la LGT (BOE 101/1985, de 27 de abril). Este dato nos resulta relevante a efectos de lo que exponemos a continuación.

⁴⁰⁴ Que no sería modificado hasta 1990, mediante la disposición adicional única de la Ley 18/1990, de 17 de diciembre, de reforma del Código Civil en materia de nacionalidad (BOE 302/1990, de 17 de diciembre).

⁴⁰⁵ Cuyo texto decía en relación con los notarios: *Llevarán además un protocolo reservado en que pondrán las escrituras matrices de reconocimiento de los hijos naturales, cuando no quieran los*

35 LN, sin embargo, nada tiene que ver con el anterior⁴⁰⁶, se refiere a cualquier tipo de documento susceptible de ser notificado mediante Comisión rogatoria extrajudicial⁴⁰⁷. De aplicarse literalmente este artículo, dado su carácter genérico y, por lo tanto susceptible de referirse a cualquier instrumento público susceptible de ser notificado, comunicado o trasladado, resultaría que todos los documentos del protocolo notarial quedarían bajo secreto.

Finalmente, hay que reconocer que resultaría sorprendente que, dados dos contenidos tan distintos, como los que ha tenido el artículo 35 al que nos referimos, pudiera mantenerse, sin ningún cambio, la redacción del artículo 93.4 LGT en relación con su antecedente, el artículo 111.4 LGT1963.

interesados que consten en el registro general. Remitirán también de las escrituras así protocolizadas, índice reservado por conducto del juez de primera instancia al regente de la Audiencia, y no necesitarán formar en cada año protocolo diferente. Tenía su lógica excluir del deber de suministrar información un protocolo que añadía al secreto que con carácter general tiene el protocolo notarial la especial protección de un protocolo reservado dedicado al reconocimiento de hijos naturales (aunque no la tuviera el mantenimiento de este tipo de protocolo tanto por haber desaparecido las razones de orden moral que impulsaron su establecimiento en 1862 como por su inaplicación desde hacía ya mucho tiempo).

⁴⁰⁶ Dice así la redacción vigente: *Salvo que otra cosa dispongan los Convenios Internacionales, las Comisiones rogatorias extrajudiciales, de carácter civil o mercantil, que tengan por objeto la notificación o entrega de documentos, podrán practicarse notarialmente en los términos que reglamentariamente se establezcan.*

⁴⁰⁷ Por comisión rogatoria se entiende el instrumento por el cual la autoridad judicial de un Estado (Estado requirente) solicita de la autoridad competente de otro Estado (Estado requerido) la ejecución, dentro del territorio de su jurisdicción, de un acto de instrucción o de otros actos judiciales, especialmente la práctica de una diligencia probatoria (Cfr. GONZÁLEZ CAMPOS, J.D. y RECONDO PORRUA, R., *Lecciones de Derecho procesal civil internacional*, Publicaciones de la Universidad de Deusto, Bilbao, 1979, pág. 107). La comisión rogatoria extrajudicial comprende *notificaciones, comunicaciones o traslados de actos así como la aplicación del derecho extranjero tanto por parte de autoridades públicas que carecen de poder jurisdiccional (notarios, registradores, cónsules o diplomáticos), como las que teniendo dicho poder no actúan en ejercicio del mismo (así, Jueces encargados del Registro Civil)* (VICENTE MARTÍNEZ, M.A., “Comisiones rogatorias extrajudiciales”, *Revista Jurídica de Castilla-La Mancha*, 1991, núm. 11–12, págs. 431–432). *La comisión rogatoria es el medio, el instrumento al servicio de un fin, de un objetivo, la obtención de pruebas en el extranjero. El órgano jurisdiccional extranjero, a efectos de la obtención de una determinada prueba, como la presentación de un documento, el interrogatorio de un testigo o la emisión de un dictamen pericial* (AGUILAR BENÍTEZ DE LUGO, M., “Comisiones rogatorias y obtención de pruebas en el extranjero”, *Boletín del Ministerio de Justicia*, núm. 1905, 2001, pág. 6).

4. Secreto profesional⁴⁰⁸

Por su parte, el artículo 93.5 LGT, relativo al secreto profesional⁴⁰⁹, excluye, del deber de los profesionales en general de informar a la Administración tributaria, aquellos datos de carácter no patrimonial que conozcan por razón de su actividad y que, de ser revelados, se atentaría contra el honor o la intimidad personal o familiar⁴¹⁰. Asimismo, se excluyen también del deber de suministrar aquellos datos de carácter confidencial que los profesionales conozcan por razón de su actividad de asesoramiento⁴¹¹ o defensa⁴¹².

⁴⁰⁸ ... la amplitud de las obligaciones impuestas por la normativa antiblanqueo hace que, en la práctica, se reduzca uno de los límites con los que cuenta la obtención de información por la Administración tributaria: el secreto profesional. Quiere decirse con ello que el contenido de la información es más amplio en el ámbito de la lucha contra el blanqueo de capitales que en materia tributaria. De ello resulta que, por la aplicación del intercambio de información entre administraciones, se tenga acceso a datos que no se obtendrían por el cumplimiento de las obligaciones de información tributaria (ANEIROS PEREIRA, J., "Las obligaciones de prevención del blanqueo de capitales a cargo de determinados profesionales: una fuente de información tributaria", *Revista Técnica Tributaria*, núm. 91, 2010, pág. 28).

⁴⁰⁹ ...el secreto profesional puede referirse a hechos o datos que no forman parte de la intimidad personal o familiar (RUIZ GARCIA, J.R., *Secreto bancario y Hacienda Pública*, Civitas, 1988, pág. 60).

⁴¹⁰ Tampoco vulneraría el secreto profesional el simple conocimiento del nombre del cliente y de las cantidades pagadas por él en concepto de honorarios, ya que estos datos deben figurar en el libro de ingresos profesionales, de obligada llevanza y exhibición a la Inspección (STC 110/1984, de 26 de noviembre, FJ 10º, párrafos 2º [RTC 1984\110]).

⁴¹¹ El hecho de referirse la norma a una actividad y no a una profesión determinada hace que nos encontremos ante un concepto jurídico indeterminado, de manera que, teniendo en cuenta que la materia a la que nos referimos es la relativa a la protección de Derechos Fundamentales, habrá que interpretar aquel concepto, "asesoramiento", de la manera más amplia posible para que el interés protegido quede suficientemente garantizado.

⁴¹² El artículo 542.3 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial establece que *los abogados deberán guardar secreto de todos los hechos o noticias de que conozcan por razón de cualquiera de las modalidades de su actuación profesional, no pudiendo ser obligados a declarar sobre los mismos*. En la misma línea se manifiesta el artículo 32.1 del Real Decreto 658/2001, de 22 de junio, por el que se aprueba el Estatuto General de la Abogacía Española (BOE 164/2001, de 10 de julio). El proyecto de Estatuto General de la Abogacía Española define el secreto profesional como aquel que *comprende todas las comunicaciones, datos, informaciones y propuestas que haya*

5. Secreto de las diligencias sumariales

El artículo 301 LECr establece que *las diligencias del sumario serán secretas hasta que se abra el juicio oral, con las excepciones determinadas en la presente Ley*⁴¹³.

Como límite al deber de los juzgados y tribunales de facilitar cuantos datos con trascendencia tributaria se desprendan de las actuaciones judiciales, el artículo 94.3 LGT recuerda la necesidad de respetar el secreto de las diligencias sumariales. Se trata sin embargo, de un límite temporal puesto que abierto el juicio oral, desaparece el secreto de las actuaciones⁴¹⁴ puesto que la finalidad del secreto es garantizar el resultado de la instrucción. Producido el resultado, nada justificaría el mantenimiento del secreto⁴¹⁵.

b) Uso de la información

conocido en su ejercicio profesional, así como todos los hechos y documentos de los que, como Abogado, haya recibido o tenido noticia.

⁴¹³ Se plantea aquí la interesante cuestión de qué ocurre cuando la Administración tributaria es parte en un proceso en relación a la posibilidad de utilizar los datos a los que tiene acceso en la aplicación de los tributos. Aunque el artículo 302 LECr establece que las partes podrán tomar conocimiento de las actuaciones, el hecho de que la misma Administración tributaria fuera una de las partes, no parece que fuera suficiente habilitación para utilizar los datos de los que tuviera conocimiento, como consecuencia de su acceso al sumario, para fines distintos a los del concreto procedimiento.

⁴¹⁴ *Solo cuando se mande abrir el juicio oral o cuando se declare concluso el sumario por virtud de auto de sobreseimiento libre o provisional, y a partir de ese momento en que son públicos todos los actos del proceso, puede el juez suministrar información* (LONGÁS LAFUENTE, A., “El deber de suministrar información de los juzgados y tribunales conforme al artículo 112.3 de la Ley General Tributaria”, *Carta Tributaria*, núm. 74, 1995, pág. 65, citado por HURTADO GONZÁLEZ, J.F., *El deber de colaborar con la Administración tributaria facilitando información sobre terceros*, Lex Nova, Valladolid, 2001, pág. 311, nota 242).

⁴¹⁵ Cfr. HURTADO GONZÁLEZ, J.F., *El deber de colaborar con la Administración tributaria facilitando información sobre terceros*, Lex Nova, Valladolid, 2001, pág. 311). Dicha posibilidad de acceso a las diligencias sumariales no nace en virtud del principio de publicidad sino del deber de colaborar de los juzgados y tribunales. En este sentido, hay que tener en cuenta que *el principio de publicidad no es aplicable a todas las fases del proceso penal, sino tan sólo al acto oral que lo culmina y al pronunciamiento de la subsiguiente Sentencia* (STC 176/1988 de 4 de octubre, FJ 2º, párrafo 2º [RTC 1988\176]).

1. Aspectos generales

El artículo 34.1.i) LGT establece el derecho de los obligados tributarios al carácter reservado de la información obtenida por la Administración tributaria, la cual solo puede utilizarse bien para la aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendados o bien para la imposición de sanciones⁴¹⁶. La intromisión que supone la obtención de información de los obligados tributarios, por parte de la Administración, no ya en su intimidad sino en cualquier aspecto de su vida personal, exige que aquella aquilate el uso de la información a la finalidad que justificó su obtención, es decir, básicamente, la aplicación de los tributos y la imposición de sanciones.

Dicho derecho viene desarrollado por el artículo 95 LGT⁴¹⁷, el cual establece el régimen de garantías a que está sometida la información que se encuentra en poder de la Administración tributaria⁴¹⁸. Entre otras cuestiones, se establece que aquella información solo puede ser cedida a terceros⁴¹⁹ en determinados casos de

⁴¹⁶ La mención a las sanciones se debe a que dicho régimen, regulado en el Título IV LGT no forma parte de la aplicación de los tributos, que se regula en el Título III LGT, de tal manera que, de no mencionarse explícitamente, quedaría fuera del ámbito de la reserva.

⁴¹⁷ Debe tenerse en cuenta que el APMPLGT (remitido para información pública el 23 de junio de 2014) introduce un nuevo artículo 95 bis en la LGT relativo a la publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias. Asimismo, se modifica el art. 95.3 LGT para establecer que la información tributaria podrá revelarse o publicarse cuando proceda la publicación de listados comprensivos de deudores a la Hacienda Pública por deudas o sanciones tributarias.

⁴¹⁸ Dichas garantías giran alrededor de la limitación de la información a los fines exclusivos para los que fue solicitada u obtenida, al control del acceso a las fuentes de información tributaria y al deber de sigilo de cuantos tengan acceso a dicha información, se trate o no de personal al servicio de la Administración.

⁴¹⁹ El suministro de información tributaria a terceros se desarrolla en la Orden de 18 de noviembre de 1999, por la que se regula el suministro de información tributaria a las Administraciones Públicas para el desarrollo de sus funciones, así como los supuestos contemplados en el artículo 113.1 de la Ley General Tributaria (BOE 286/1999, de 30 de noviembre). Asimismo, mediante Instrucción del Director General de la AEAT de fecha 29 de julio de 1999, se aprobó el manual de cesión de información a terceros en el que se recopilan los criterios de interpretación jurídica aplicables en materia de cesión de información.

colaboración con otras Instituciones o Autoridades pero de manera que la Administración tributaria debe de garantizar la confidencialidad de la información de la que dispone. Asimismo, las autoridades y funcionarios que tengan conocimiento de dicha información deberán guardar estricto y completo sigilo.

No es sin embargo la protección de la intimidad y la vida personal de los ciudadanos el único fin que justifica la existencia del deber de reserva por parte de la Administración. La reserva, persigue también garantizar el deber de contribuir que todos tienen a los gastos públicos y, en la medida en que la exigencia de dicho deber puede quedar comprometida por incumplimiento del deber de reserva, la misma afecta, no tan solo a terceros sino al mismo sujeto al que la información se refiere⁴²⁰.

2. Deber de sigilo⁴²¹

⁴²⁰ En relación a los derechos de acceso, rectificación o cancelación de los propios datos, el artículo 23.2 de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal (LOPD) (BOE 298/1999, de 14 de diciembre) establece que los responsables de la Hacienda Pública podrán denegar estos derechos cuando se obstaculicen *las actuaciones administrativas tendentes a asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, en todo caso, cuando el afectado está siendo objeto de actuaciones inspectoras*. En cualquier otro caso, el afectado tendrá derecho al control de la información a él relativa, llamado “autodeterminación informativa”, mediante el ejercicio del derecho de acceso, oposición, rectificación y cancelación, previsto en el Título III de LOPD a través de oportuno cauce procesal (llamado “*habeas data*”). De todas maneras, no parece justificado en ningún caso denegar el derecho de rectificación ni se alcanza a ver como el ejercicio de dicho derecho puede obstaculizar las actuaciones administrativas. Asimismo, tampoco el hecho de que se estén llevando a cabo actuaciones inspectoras parece justificar la denegación del ejercicio de rectificación. El citado art. 23.2 LOPD debe de ser ponderado por lo establecido en la LTBG que establece (art. 12) que *todas las personas tienen derecho a acceder a la información pública* (entendida [art. 13] como los contenidos o documentos en poder de la Administración elaborados o adquiridos por esta en el ejercicio de sus funciones). El art. 14 de dicha norma establece determinados límites al derecho de acceso, límites que deben de aplicarse de forma justificada y proporcionada. La aplicación de estos límites además debe de atender a las circunstancias del caso concreto. Asimismo, el art. 15 fija criterios de ponderación de aquel interés público.

⁴²¹ En relación con los deberes de información, la expresión “sigilo” se utiliza por primera vez en el artículo 42.Tres de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas de reforma fiscal (BOE 274/1977, de 16 de noviembre): *Cuántas 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 los que se limitarán a deducir el tanto de culpa*.

El secreto y el sigilo no tienen un desarrollo propio en la normativa tributaria ni tampoco la misma se preocupa de detallar qué hay que entender bajo dichos conceptos⁴²²

En cualquier caso, las autoridades y funcionarios estarán, respecto de los datos, informes y antecedentes de los que tengan conocimiento, obligados a guardar estricto sigilo⁴²³, incurriendo, en caso contrario en infracción muy grave⁴²⁴. Al mismo deber de sigilo están sometidos los retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta⁴²⁵, aunque, en este caso, la infracción, tipificada en el artículo 204 LGT, se califica solo de grave, probablemente por estar sometidos las autoridades y funcionarios a

⁴²² En cambio, el párrafo 30 de la Ordenanza Tributaria Alemana, desarrolla ampliamente dichos conceptos, que une bajo denominación única de “secreto fiscal”. Según esta norma se viola el secreto fiscal cuando un funcionario o persona a él equiparada revela o utiliza las circunstancias de otra persona que hayan llegado a su conocimiento o bien un secreto, comercial o industrial ajeno, del que haya tenido conocimiento a través de un procedimiento tributario. En el mismo párrafo se establecen los casos en que la revelación de las informaciones obtenidas se considera lícita.

⁴²³ A este respecto, resulta relevante la Resolución de 29 de noviembre de 1996, por la que se dictan instrucciones relativas a los accesos a las bases de datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) (BOE 306/1996, de 20 de diciembre) relativa al *personal que preste sus servicios en el Ministerio de Economía y Hacienda, no perteneciente a la AEAT, o en sus Organismos autónomos y que, por razón de las funciones o tareas que tenga asignadas, precise acceder a la información contenida en los ficheros y bases de datos de la AEAT*.

⁴²⁴ Debe destacarse que, aunque de ordinario, cuando la LGT establece una obligación a cargo de la Administración, no incluye el lógico precepto correspondiente a la responsabilidad derivada del incumplimiento... en este artículo se califica incluso la infracción disciplinaria. Esto demuestra que es posible... y que [en otros casos] no se ha querido regular, creando así un “espacio impune” (BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, J., *Curso de procedimientos tributarios*, La Ley, 2008, Las Rozas [Madrid], pág. 227).

⁴²⁵ ... debiera de haberse previsto que el mismo deber de secreto alcanza a quienes en virtud de un vínculo contractual con la Administración tributaria... tuvieran acceso a los datos en poder de la Administración (ROZAS VALDÉS, J.A., “Información y asistencia a los obligados tributarios. Colaboración social en la aplicación de los tributos”, capítulo 7 de PALAO TABOADA, C. [coord.], *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, CEF, 2004, pág. 314, nota 62). Esta observación fue atendida en el artículo 60.4 RAT.

relaciones de sujeción especial y no general como ocurre con retenedores y obligados a ingresar a cuenta.

El artículo 60.4 RAT amplía el ámbito del sigilo más allá de las autoridades y funcionarios para hacerlo extensivo a “todo el personal al servicio de la Administración tributaria”, con lo cual cabe entender que, no solo el personal laboral sino también aquellos que colaboren con la misma, en virtud de un contrato de prestación de servicios, están vinculados al deber de sigilo. Por otro lado en el apartado sexto del mismo artículo se prevé que aquel personal no está obligado a declarar como testigo, cuando ello suponga violar el deber de sigilo, en cualquier procedimiento civil o penal, en este último caso cuando el delito solo se pueda perseguir a instancia de parte.

3. Limitación de trámites a cargo de los interesados

Se establece que las Administraciones Públicas no podrán requerir certificados tributarios a los ciudadanos cuando los datos en ellos contenidos resulten accesibles por vía telemática⁴²⁶.

El artículo 73.2 RAT establece que el certificado tributario podrá expedirse mediante la utilización de técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas.

Hay que tener en cuenta, sin embargo, que cuando el certificado tributario se emite para su aportación en otro procedimiento administrativo resulta de aplicación el artículo 6.2.b) LAECSP⁴²⁷, en virtud del cual, los ciudadanos tienen derecho a no

⁴²⁶ ... no son pocos los procedimientos administrativos –sobre todo encaminados a la provisión de ayudas o prestaciones públicas– en los que se exige para su consecución la aportación de documentación tributaria (ROZAS VALDÉS, J.A., “Información y asistencia a los obligados tributarios. Colaboración social en la aplicación de los tributos”, capítulo 7 de PALAO TABOADA, C. [coord.], *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, CEF, 2004, pág. 313, nota 61).

⁴²⁷ Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos (BOE 150/2007, de 23 de junio).

aportar los datos y documentos que obren en poder de las Administraciones Públicas⁴²⁸.

En este sentido, el artículo 71.3 RAT establece, respecto a los certificados tributarios de la AEAT, que la Administración que lo requiera, no lo podrá exigir al obligado tributario, sino que lo solicitará directamente a la AEAT.

Por su parte, el artículo 2.1 del RD 1671/2009⁴²⁹, establece que si dicho derecho se ejercita ante la Administración General del Estado (AGE) y el órgano administrativo encargado de la tramitación del procedimiento no tiene acceso a los datos, documentos o certificados, lo pedirá al órgano administrativo correspondiente si éste también pertenece a la AGE, que deberá de cederlos. Si no resulta posible la obtención se le pedirá al interesado que los aporte⁴³⁰.

El certificado, en estos casos, será sustituido por la transmisión de datos. En este sentido, la referencia que hace el artículo 58.1 RAT a la necesidad de que las transmisiones de datos se ajusten al RD 263/1996, de 16 de febrero, por el que se regula la utilización de técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas por la

⁴²⁸ El derecho reconocido en el artículo 34.1.h) LGT se refiere al derecho a no aportar documentos previamente presentados ante la Administración actuante. Dicho artículo restringe el derecho reconocido en el artículo 35.f) LRJAPAC en cuanto que exige que los documentos hayan sido aportados por el obligado tributario, cosa que no hace este último. Se impone además la obligación de indicar el día y el procedimiento en que se aportaron los documentos. El mencionado artículo 6.2.b) en cambio no exige que los documentos en poder de la Administración los haya aportado el mismo obligado tributario ni que la Administración sea la “actuante”. Supone pues una considerable ampliación del Derecho.

⁴²⁹ Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos (BOE 278/2009, de 18 de noviembre).

⁴³⁰ En teoría a petición del interesado solo procede en caso de no resultar posible la obtención. Parece pues que, de formularse la solicitud al interesado debería de explicitarse la causa de la imposibilidad. En cualquier caso habrá que tener en cuenta que la mera dificultad no supone imposibilidad. De otra manera la Administración tributaria, por comodidad, podría requerir sistemáticamente al interesado, vaciando de contenido el precepto.

AGE⁴³¹, habrá que entenderla hecha al RD 1671/2009, de 6 de noviembre, y más concretamente, a su artículo 2 relativo a la transmisión de datos y documentos entre órganos y organismos de la AGE.

4. Excepciones al deber de reserva

Se prevé la posibilidad de cesión de información cuando la misma tenga por objeto la colaboración con los órganos jurisdiccionales⁴³² y el Ministerio Fiscal en la investigación o persecución de delitos que no sean perseguibles únicamente a instancia de persona agraviada⁴³³. En particular se prevé dicha cesión en relación tanto con la protección de derechos e intereses de los menores e incapacitados como con la ejecución de resoluciones judiciales firmes⁴³⁴ por parte, en ambos casos, de los mencionados órganos, cuando les corresponda.

Se prevé también la cesión de datos a otras Administraciones tributarias cuando el

⁴³¹ Derogado por disposición derogatoria única del RD 1671/2009.

⁴³² El artículo 118 CE establece el deber de prestar la colaboración requerida por los jueces y tribunales en el curso del proceso y en la ejecución de lo resuelto, con las excepciones (como prevé el artículo 17.1 LOPJ) que prevean la Constitución y las Leyes.

⁴³³ Los delitos se llaman privados cuando solo pueden ser perseguidos por el ofendido. Cuando el delito afecta a los intereses generales, el delito se califica de público. Otros delitos, los llamados semipúblicos, requieren la previa denuncia del ofendido al que perjudica el delito, pudiendo entonces intervenir el Ministerio Público. Los delitos públicos y semipúblicos abarcan la mayoría de los delitos. Además, en algunos delitos, inicialmente solo perseguibles a instancia del ofendido (menores, incapaces, algunos delitos societarios...), puede intervenir también el Ministerio Fiscal. En todos estos casos en que resulta posible la intervención del Ministerio Fiscal, nos hallaremos dentro de ámbito de cesión que prevé la norma.

⁴³⁴ Declarada por sentencia la responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública, su ejecución corresponde a la Administración tributaria, en virtud de lo previsto en la disposición adicional décima de la LGT que, en su segundo apartado establece que...*el juez o tribunal al que compete la ejecución remitirá testimonio a los órganos de la Administración tributaria, ordenando que se proceda a su exacción*. Puesto que el ámbito objetivo de la cesión es la ejecución de la sentencia y que la misma corresponde a la Administración tributaria, no parece justificada aquella cesión de datos al órgano judicial o, en cualquier caso, será muy restringido el número de casos en que la cesión proceda.

cumplimiento de obligaciones fiscales se refiera a ámbitos de su competencia⁴³⁵.

En relación con la cesión de datos al Tribunal de Cuentas, el artículo 95.1 LGT, establece en su letra g) que la cesión solo procederá cuando el mismo necesite la información para fiscalizar a la misma AEAT⁴³⁶. Aunque no lo menciona el artículo 95 LGT, también deberá ser objeto de cesión la información que precise el Defensor del Pueblo para el ejercicio de su función⁴³⁷

También deben de cederse datos a las comisiones parlamentarias de investigación, aunque en este caso se especifica que la cesión deberá de hacerse en el marco legalmente establecido⁴³⁸

⁴³⁵ Quedaría fuera pues la cesión de datos a los tribunales Económico–administrativos u órganos equivalentes de las CCAA, por no formar parte estos de la Administración tributaria.

⁴³⁶ Sin embargo, dadas las funciones jurisdiccionales que lleva a cabo el Tribunal de Cuentas, la cesión siempre podrá ampararse en las letras a) y h) del artículo 95.1 LGT. En este sentido, el artículo 2.b) de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas (BOE 121/1982, de 21 de mayo), establece como función propia del Tribunal de Cuentas *el enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos*.

⁴³⁷ El artículo 22.1 de la ley Orgánica 3/1981, de 6 de abril, del Defensor del Pueblo (BOE 109/1981, de 7 de mayo) establece que *el Defensor del Pueblo podrá solicitar a los poderes públicos todos los documentos que considere necesarios para el desarrollo de su función, incluidos aquellos clasificados con el carácter de secretos de acuerdo con la Ley. En este último supuesto la no remisión de dichos documentos deberá ser acordada por el Consejo de Ministros y se acompañará una certificación acreditativa del acuerdo denegatorio*.

⁴³⁸ Dicho marco lo constituye el Real Decreto Ley 5/1984, de 29 de abril, por el que se regula la obligación de comunicación de determinados datos a requerimiento de las Comisiones Parlamentarias de Investigación (BOE 103/1994, de 30 de abril). En dicha norma se establece que la Administración tributaria deberá de proporcionar la información que le requieran las Comisiones mencionadas en el artículo 76 CE relacionadas con personas que hayan desempeñado altos cargos en el sector público cuando lo investigado se refiera al desempeño de dichos cargos y la información sea imprescindible para la investigación. Dado que el artículo 76 CE se refiere al Congreso y al Senado, quedan fuera de la posibilidad de cesión la comisiones de investigación que puedan formarse en los parlamentos autonómicos.

Se prevé también la posibilidad de cesión a tres órganos concretos, el Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias⁴³⁹, la Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo⁴⁴⁰ y la Secretaria de ambas comisiones⁴⁴¹ en el ejercicio de sus funciones.

⁴³⁹ La Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias (CPBCIM) (creada por el artículo 13 de la Ley 19/1993, de 28 de diciembre, sobre determinadas medidas de Prevención del Blanqueo de Capitales, [BOE 311/1993, de 29 de diciembre]) depende de la Secretaria de Estado de Economía (art. 44.1 Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo). El Servicio Ejecutivo de la Comisión es un órgano dependiente, orgánica y funcionalmente, de la CPBCIM (art. 45.3 Ley 10/2010), que nombra a su Director a propuesta de su Presidente (el Secretario de Estado de Economía) y previa consulta con el Banco de España (art. 44.2.d). El artículo 49.2 de la misma norma establece que *el intercambio de información entre el Servicio Ejecutivo de la Comisión y la Administración tributaria se realizará preferentemente en la forma que se determine mediante convenio suscrito entre la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias y la Agencia Estatal de Administración Tributaria.*

⁴⁴⁰ La Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo (creada por el artículo 9 de la Ley 12/2003, de 21 de mayo, de bloqueo de la financiación del terrorismo [BOE 122/2003, de 22 de mayo]) está adscrita al Ministerio del Interior y presidida por el Secretario de Estado de Seguridad. Corresponde a dicha Comisión (art. 2) *acordar el bloqueo de los saldos, cuentas y posiciones, incluidos los bienes depositados en cajas de seguridad, abiertas por personas o entidades vinculadas a organizaciones terroristas en cualquiera de las entidades enumeradas en el artículo 4 (entidades financieras y aseguradoras), así como la prohibición de la apertura de nuevas cuentas en las que figure como titular, autorizada para operar o representante, alguna de dichas personas o entidades.* Le corresponde también *acordar el bloqueo del efectivo, valores y demás instrumentos provenientes de transacciones u operaciones financieras que el ordenante o el beneficiario, directamente o a través de persona interpuesta, hubiera realizado con motivo u ocasión de la perpetración de actividades terroristas o para contribuir a los fines u objetivos perseguidos por los grupos u organizaciones terroristas.* En relación a la obligación de ceder información a esta Comisión establece el artículo 8.1 de la norma citada que *las Administraciones tributarias, ... tendrán la obligación de ceder los datos de carácter personal y la información que hubieran obtenido en el ejercicio de sus funciones a la Comisión de Vigilancia, a requerimiento de su Presidente, en el ejercicio de las competencias que esta Ley le atribuye.*

⁴⁴¹ La Secretaría de la CPBCIM dirigirá a los sujetos obligados los requerimientos del Comité Permanente y dará cuenta al mismo del cumplimiento de dichos requerimientos (art. 45.2.II de la Ley 10/2010). Dicha Secretaria a su vez, podrá facilitar a la Administración tributaria la información con relevancia tributaria de la que tenga conocimiento (art. 49.2.III). Por su parte corresponde a la Secretaria de la CVAFT el cumplimiento de las obligaciones de información a que se refiere el artículo 4 de esta Ley [se refiere a la Ley 12/2003 y a la obligación de la Secretaria de facilitar a la Comisión la información que requiera] se hará a través de la Secretaría de la Comisión de Vigilancia (art. 9.5).

4. Información suministrada entre particulares

La aplicación de los tributos requiere con frecuencia que los obligados tributarios deban de suministrarse información entre ellos. Así el cumplimiento correcto de una obligación tributaria por parte de un obligado tributario puede requerir el conocimiento de las circunstancias económicas o personales de otro obligado tributario. Debe pues de establecerse un flujo de información entre sujetos unidos, de ordinario, por un previo vínculo de carácter privado (en el ámbito de la contratación pública, sin embargo, el vínculo tendrá carácter público)⁴⁴².

Del establecimiento de dicho flujo derivaran distintos efectos, en particular en materia de responsabilidad derivada del incumplimiento de las obligaciones que la normativa tributaria establece, pero también en relación con las propias obligaciones a cumplir.

4.1. Responsabilidad por la información suministrada

De igual manera que en el flujo de información hacia la Administración tributaria, y con la finalidad de asegurar el cumplimiento de los deberes de información establecidos por la normativa, se prevé un régimen de infracciones susceptible de abarcar la práctica totalidad de incumplimientos que pueden producirse, no puede decirse que ocurra lo mismo en relación con la tipificación de las conductas infractoras derivadas del flujo de información entre particulares. Además de la escasa tipificación, por lo menos en relación a la de los deberes de información a la Administración, con frecuencia, dicha tipificación es incompleta, bien por no

⁴⁴² Cfr. TOVILLAS MORAN, J.M., “La obligación de facilitar información tributaria entre particulares”, en MARTÍN DÉGANO, I., VAQUERA GARCIA, A. y MENÉNDEZ GARCIA, G. [Coords.], *Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega, Vol. 1*, Lex Nova, 2005, págs. 826–827.

preverse un régimen de calificación o graduación⁴⁴³, bien porque no se establece un límite máximo⁴⁴⁴, bien por contemplarse los supuestos de forma fraccionaria⁴⁴⁵, bien porque las normas son incompletas, no ya por no contemplar sanción alguna sino por ser prácticamente imposible detectar o acreditar el incumplimiento⁴⁴⁶ o, finalmente, por no tipificarse determinados incumplimientos.

Así, de 16 artículos que dedica la LGT a clasificar las infracciones tributarias 11 de ellos afectan exclusivamente al incumplimiento de los deberes de información (entendida en sentido amplio) a la Administración (arts. 191 a 200, además del 203 LGT) y 2 de los restantes afectan tanto al incumplimiento del deber de informar a la Administración como al incumplimiento de los deberes de información entre particulares (arts. 201 y 202 LGT)⁴⁴⁷.

⁴⁴³ Así, el incumplimiento de la normativa de facturación se sanciona con multa proporcional del 1%, con independencia de la gravedad de la inexactitud o irregularidad.

⁴⁴⁴ Lo cual puede dar lugar a sanciones desproporcionadas en relación con el escaso perjuicio de la conducta infractora. Así podría ocurrir por ejemplo con el incumplimiento del deber de utilizar el NIF, en donde se cometen tantas infracciones como omisiones, cuando la reiteración puede deberse a una simple cuestión mecánica no advertida. En la anterior LGT dicha situación se solucionaba con la previsión de una infracción consistente en el "incumplimiento general de esta obligación".

⁴⁴⁵ En relación con el certificado de retenciones, se tipifica la falta de entrega, pero no la entrega con datos incorrectos. Por el contrario, en relación con la obligación de comunicar datos al pagador de rentas se tipifica tanto la falta de comunicación como la incorrección de los mismos. Ciertamente, la comunicación de datos incorrectos puede tener consecuencias económicas para la Hacienda Pública, pero la incorrección del certificado puede tenerlas también, incluso con mayor probabilidad, para el receptor del mismo.

⁴⁴⁶ Así ocurre con el deber de entregar el certificado de retenciones, en donde no se exige constancia documental de que se haya producido la entrega, trasladando al receptor, cuando alegue incumplimiento del deber, la carga de una prueba negativa.

⁴⁴⁷ Aunque nos referimos a las obligaciones formales, lo mismo cabe decir de las obligaciones materiales entre particulares. Así, en relación con la anterior LGT, pero predicable también de la actual, se ha dicho que... *el legislador... se preocupa en mayor medida de regular el incumplimiento de la obligación que vincula al sujeto activo de la relación entre particulares con la Hacienda Pública, que del de la relación surgida, propiamente, entre ambos privados*. Incluso en las relaciones entre particulares... *el legislador sí ha previsto el régimen legal aplicable a las infracciones cometidas por los sujetos activos de la prestación tributaria entre particulares, en lo que se refiere a*

Resulta claro pues que al legislador lo que le preocupa es el cumplimiento de la prestación, sea material o formal, frente a la Administración tributaria. Es más, respecto a las obligaciones formales que establece entre particulares, la mayoría están destinadas, más que en interés del particular, a facilitar la aplicación del tributo. Así, por ejemplo, las obligaciones de facturación, ciertamente cumplen la función de servir de medio de prueba para el receptor de la factura, pero su función principal es servir a la dinámica aplicativa del tributo. En relación con los deberes relativos a la utilización del NIF y de comunicar datos al pagador de rentas, cabe decir otro tanto. Solo el deber de sigilo y el de entregar el certificado de retenciones, podríamos decir, propiamente, que se dirigen a proteger a uno de los sujetos de la relación jurídico-tributaria entre particulares resultante del tributo.

De todas maneras, el régimen del incumplimiento de las obligaciones entre particulares es susceptible, en determinados casos, de reclamación económico-administrativa, puesto que el artículo 227.4 LGT así lo establece en relación con las obligaciones de expedir, entregar y rectificar facturas que incumbe a los empresarios y profesionales así como con las obligaciones derivadas de las relaciones entre el sustituto y el contribuyente.

No resulta sin embargo posible formular previamente recurso de reposición puesto que el artículo 222.1 LGT establece que los actos susceptibles de reclamación solo cuando hayan sido dictados por la Administración son susceptibles de recurso.

El cualquier caso, no hay que olvidar que de ocasionarse perjuicios como consecuencia del incumplimiento de los deberes derivados de la relación jurídico-tributaria entre particulares a uno de los mismos, la eventual indemnización que

su relación con la Hacienda Pública. Pero no sucede lo mismo respecto de la prestación tributaria entre particulares en sí (VICENTE-ARCHE COLOMA, P., *Las prestaciones tributarias exigibles entre particulares*, Marcial Pons, Ediciones Jurídica y Sociales, Paracuellos del Jarama [Madrid], 2001, pág. 181).

podiera proceder, constituiría un ilícito civil reclamable ante dicha jurisdicción.

4.1.1. Deberes de facturación

Tanto el art. 29.2.e) LGT⁴⁴⁸ como el artículo 1 del RF⁴⁴⁹ establecen el deber de empresarios y profesionales de expedir y entregar factura (y conservar copia de la misma) de las operaciones realizadas así como de conservar copia de las facturas recibidas⁴⁵⁰.

Por deberes de facturación hay que entender los de expedición⁴⁵¹, contenido⁴⁵², remisión⁴⁵³, rectificación⁴⁵⁴ y conservación⁴⁵⁵ de facturas.

⁴⁴⁸ Asimismo el 164.Uno.3º de la LIVA Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE 312/1992, de 29 de diciembre).

⁴⁴⁹ Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (BOE 289/2012, de 1 de diciembre).

⁴⁵⁰ Artículo 1: *Los empresarios o profesionales están obligados a expedir y entregar, en su caso, factura u otros justificantes por las operaciones que realicen en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, así como a conservar copia o matriz de aquéllos. Igualmente, están obligados a conservar las facturas u otros justificantes recibidos de otros empresarios o profesionales por las operaciones de las que sean destinatarios y que se efectúen en desarrollo de la citada actividad.*

Asimismo, otras personas y entidades que no tengan la condición de empresarios o profesionales están obligadas a expedir y conservar factura u otros justificantes de las operaciones que realicen en los términos establecidos en este Reglamento

⁴⁵¹ Como regla general, la factura deberá de expedirse en el momento de la operación, sin embargo, cuando el destinatario sea empresario o profesional podrá expedirse dentro del plazo de 1 mes de realizada la operación

⁴⁵² La factura deberá contener entre otras informaciones: número y serie, fecha de expedición y de la operación, datos identificativos y domicilio de emisor y destinatario, descripción de la operación, base imponible, tipo y cuota.

⁴⁵³ Las facturas originales deberán remitirse, por cualquier medio, incluso telemático, a los destinatarios de las operaciones en el momento de su expedición o en el plazo de 1 mes si dichos destinatarios son empresarios o profesionales.

Aunque los deberes de facturación vinculan principalmente al emisor, también el receptor tiene distintos deberes como los de proporcionar sus datos al emisor y los de conservar las facturas.

El artículo 201 LGT tipifica como infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones de facturación o documentación⁴⁵⁶. Las infracciones se califican como leves, graves o muy graves según el tipo de incumplimiento.

Con carácter general se considera infracción el incumplimiento de los requisitos exigidos por la normativa reguladora relativos a la expedición, remisión, rectificación y conservación de facturas o documentos sustitutivos⁴⁵⁷, siendo

⁴⁵⁴ Cuando la factura no cumpla los requisitos exigidos, cuando la repercusión realizada haya sido incorrecta o proceda modificar la base imponible, deberá de rectificarse. Dicha rectificación consistirá en la emisión de una nueva factura en la cual constará, además de los requisitos exigidos con carácter general, la condición de documento rectificativo así como la causa que motiva la rectificación.

⁴⁵⁵ El art. 29.2.e) LGT establece la obligación de conservar las facturas que tengan relación con sus obligaciones tributarias. El artículo 70.2 LGT establece por su parte, la obligación de conservar la información prevista en el art. 29.2.e) LGT en el plazo previsto por la normativa mercantil. El artículo 30 de Código de Comercio, establece la obligación de conservar la documentación concerniente al negocio durante 6 años, a partir del último asiento realizado en los libros.

⁴⁵⁶ La norma, antes de relacionar las que entiende por obligaciones de facturación, dice “entre otras”, de tal manera que pretende sancionar conductas no descritas, lo cual supone, además de una violación del principio de seguridad jurídica, la conculcación del principio de tipicidad, de aplicación, entre otros motivos, por establecerlo explícitamente el artículo 178 LGT. Además, si bien se califican las infracciones que se mencionan explícitamente, se omite la calificación de las abarcadas por la expresión “entre otras”, lo cual a su vez, supone una vulneración de los establecido en el artículo 183.2 LGT en virtud del cual las infracciones deben de calificarse como leves, graves o muy graves. Faltando la tipicidad y la calificación, entendemos que no cabe incluir ninguna infracción distinta de las expresamente mencionadas en el artículo 201 LGT.

⁴⁵⁷ El artículo 179.3.I LGT establece que los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes, presentadas con anterioridad de forma incorrecta, no incurrirán en responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas con ocasión de la presentación de aquéllas. Sin embargo el tipo infractor previsto en el artículo 201 LGT (referido a facturas, justificantes o documentos sustitutivos) no se refiere a ninguno de los documentos que se mencionan para determinar la ausencia de responsabilidad (declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes), de manera que no cabe, cuando resulte de aplicación éste la eximente prevista en aquel. Todo ello sin perjuicio de que la conducta actúe como elemento para calificar o graduar las infracciones previstas en los artículos 191 a 193 LGT (que excluyen la aplicación del artículo 201 LGT), que por venir referidos a

considerada la infracción como grave y sancionándose con multa pecuniaria proporcional del 1% del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción^{458 459}.

Ahora bien, si el incumplimiento mencionado en el párrafo anterior consiste en la falta de expedición⁴⁶⁰ o conservación⁴⁶¹ (es decir, cuando el incumplimiento no se refiera a la remisión o rectificación, o refiriéndose a la expedición no se refiere a su ausencia) de las facturas o justificantes o documentos sustitutivos, aunque la infracción continuará considerándose grave, la sanción ya no será del 1% sino que se

autoliquidaciones o declaraciones, admiten la eximente de regularización voluntaria. Por otro lado si la factura se rectifica de acuerdo con lo previsto en el artículo 15 RF, entendemos que falta el elemento de culpabilidad necesario para exigirse responsabilidad.

⁴⁵⁸ El artículo 17.1 RS establece al respecto: *Se entenderá por importe de la operación que haya originado el incumplimiento la base imponible determinada a efectos del Impuesto General sobre Ventas* (cabe entender dentro de esta expresión el IVA, el IGIC y el Impuesto sobre la producción, los servicios y la importación, vigente en Ceuta y Melilla).

⁴⁵⁹ Lo cual significa que la sanción es exclusivamente función del importe de la operación y no, como sería deseable, de la gravedad de la inexactitud o irregularidad que se pretende sancionar. Se trata de una sanción automática que resulta de un puro cálculo matemático, lo cual afecta a los principios de proporcionalidad y culpabilidad que deben de informar la potestad sancionadora. Así, no se prevé la posibilidad de infracción continuada, con el fin de atemperar el importe de la sanción, ni tampoco se prevé una graduación en atención a la entidad del incumplimiento (Cfr. ANIBARRO PÉREZ S. y SESMA SÁNCHEZ, B., *Infracciones y sanciones tributarias*, Lex Nova, Valladolid, 2005, pág. 174).

⁴⁶⁰ Así por ejemplo, la falta de entrega del ticket de compra. En este sentido, respecto a un caso en que el mismo solo se entregaba a petición de los clientes, se consideró la existencia de una infracción simple o formal (STSJ Galicia de 21 de septiembre de 2001, FD 3º, párrafo 4º [JT 2001\1972]).

⁴⁶¹ En aquellos casos en que proceda la sanción por alguna de las infracciones previstas en los artículos 191 a 197 en relación con la obligación de conservar facturas, justificantes o documentos, no existirá responsabilidad por incumplimiento de la obligación de conservar de este artículo (art. 17.3 Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general sancionador tributario [BOE 260/2004, de 28 de octubre]). La mencionada concurrencia de infracciones puede surgir por incumplimiento de la obligación de conservar las facturas recibidas, en la medida que exista perjuicio económico pero no surge necesariamente dicho perjuicio por incumplimiento de la obligación de conservar las facturas expedidas. En definitiva, la finalidad de la incompatibilidad prevista en el artículo 17.3 RS es evitar que el hecho de no conservar facturas, documentos o justificantes sea sancionado por el hecho de no conservarlos además de por no acreditar determinados gastos o deducciones aplicadas.

duplicará hasta el 2%⁴⁶². Se prevé además para este caso que, si no es posible conocer el importe de estas operaciones, la sanción sea de 300 euros por cada una de ellas⁴⁶³

El incumplimiento de las obligaciones de facturación o documentación puede suponer la concurrencia de las infracciones del artículo 201 con las previstas en los artículos 191 a 197 LGT, salvo que sea sustancial (art. 187.1.c) LGT), en cuyo caso, por tratarse de un elemento de graduación, no es posible la concurrencia (art. 180.3 LGT)⁴⁶⁴

Dejará de ser grave para convertirse en muy grave la infracción cuando el incumplimiento consista en la expedición de facturas o documentos sustitutivos con

⁴⁶² Si no es posible conocer el importe de las operaciones, y siendo la sanción prevista función de dicho importe, se aplicará una sanción de 300 euros por cada operación respecto de la que no se haya emitido la correspondiente factura o documento o habiéndose emitido no se conserve. Asimismo, el artículo 17.2 RS establece: *... dicha cuantía no podrá ser incrementada por aplicación del criterio de graduación de incumplimiento sustancial de la obligación de facturación como consecuencia de no conocerse el importe de las operaciones sujetas a dicha obligación, sin perjuicio de la posible aplicación de este criterio sobre la parte de la sanción que consista en multa proporcional sobre el importe de las operaciones que hayan originado la infracción.*

⁴⁶³ Puede darse el caso en que del total de operaciones no facturadas, o de las que no se conserve factura, una parte corresponda a un importe conocido, en cuyo caso resultaría de aplicación la sanción del 2% y otra parte corresponda a importes desconocidos, en cuyo caso se aplicaría la sanción de 300 euros por operación. Se ha defendido que la aplicación concurrente de ambas sanciones supondría una vulneración del principio de proporcionalidad así como la aplicación de dos sanciones distintas a una misma conducta (Cfr. ANIBARRO PÉREZ S. y SESMA SÁNCHEZ, B., *Infracciones y sanciones tributarias*, Lex Nova, Valladolid, 2005, pág. 177). En cualquier caso de no disponer la Administración de la información, entendemos que se deja en manos del eventual infractor la posibilidad de alegar desconocimiento del importe en las operaciones superiores a 15.000 euros por resultarle más ventajosa la sanción de 300 euros que la del 2%, puesto que el 2% de cualquier importe superior a 15.000 euros siempre será superior a 300 euros

⁴⁶⁴ En cambio, el artículo 17.3 RS limita la incompatibilidad con otras sanciones al caso de conservación de facturas, lo cual significa que el RS pretende, en los casos de expedición, remisión y rectificación, la compatibilidad de las infracciones del artículo 201 LGT con otras infracciones incluso en los casos en que el incumplimiento actúa como elemento de graduación de otras infracciones, en contra de lo que establece el mencionado artículo 180.3 LGT.

datos falsos o falseados^{465 466}, ascendiendo entonces la sanción al 75% del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción⁴⁶⁷.

Puesto que la expedición de facturas con datos falsos o falseados constituyen elemento de calificación de las infracciones de los artículos 191 a 193 LGT, cuando se dé alguna de estas infracciones, no resultarán de aplicación las infracciones del artículo 201 LGT, en virtud de la aplicación del principio de no concurrencia de infracciones tributarias (art. 180.3 LGT)⁴⁶⁸.

En los tres casos mencionados las sanciones se duplicarán si el incumplimiento afecta a más del 20% del importe de las operaciones sujetas al deber de facturación en relación con el tributo u obligación tributaria y período objeto de comprobación o investigación. Igual criterio se aplicará cuando la Administración tributaria no pueda

⁴⁶⁵ Así por ejemplo, la consignación de una base imponible superior a la verdadera supone, para el receptor, una disminución del beneficio en la tributación directa y un mayor IVA soportado. En cualquier caso hay que tener en cuenta que muchas veces la línea que separa la falsedad del error es difusa y habrá que demostrar el *animus falseandi*.

⁴⁶⁶ El incumplimiento de las obligaciones de facturación puede actuar también como elemento de calificación o como elemento de graduación de la infracción. En los artículos 191a193 LGT la utilización de facturas, justificantes o documentos falsos o falseados en un porcentaje superior al 10% de la base de la sanción (art. 184.3.b) LGT) constituye medio fraudulento y cuando el porcentaje es igual o inferior al 10% constituye medio cuasi fraudulento, sirviendo en ambos casos para calificar la infracción como muy grave o grave respectivamente. A su vez, el incumplimiento sustancial de las obligaciones de facturación (cuando el incumplimiento afecta a más del 20% del importe de las operaciones sujetas al deber de facturación) constituye un elemento de graduación de la sanción (art. 187.1.c) LGT)

⁴⁶⁷ Si el receptor de las facturas o documentos proporciona datos falsos o falseados, no incurre en la infracción del artículo 201LGT, que se refiere al emisor (descartando la validez de la expresión “entre otras”) pero podría incurrir en cualquiera de las tipificadas en los artículos 191 a 193. Incluso no proporcionándolos, por omisión, su mero uso podría dar lugar a alguna de dichas infracciones.

⁴⁶⁸ Sin embargo el art. 17.3 RS solo niega la posibilidad de concurrencia en relación con la obligación de conservar facturas, justificantes o documentos, de manera que la expedición, remisión o rectificación admitirían la concurrencia de sanciones. Nos encontramos pues, en nuestra opinión, ante un exceso reglamentario.

conocer el importe de las operaciones sujetas al deber de facturación⁴⁶⁹.

4.1.2. Deberes relativos a la utilización del NIF⁴⁷⁰

Habiendo desarrollado la utilización del NIF en las relaciones con la Administración tributaria en el epígrafe correspondiente y en el siguiente al que ahora desarrollamos (la utilización del NIF en el caso particular de las operaciones con las entidades de crédito), nos referiremos aquí a los casos de utilización del mismo entre particulares en general.

El apartado primero de la disposición adicional sexta de la LGT establece que toda persona física o jurídica, incluso las entidades sin personalidad previstas en el artículo 35.4 LGT tendrán un NIF para sus relaciones fiscales, que será facilitado por la Administración General del Estado.

El art. 29.2.b) LGT establece la obligación de los obligados tributarios de solicitar y utilizar el NIF en sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria.

En el RAT se regulan las obligaciones relativas al NIF en cumplimiento de lo que dispone el primer apartado de la disposición adicional sexta de la LGT y, concretamente, en el artículo 27, se regula la utilización del NIF en las operaciones con trascendencia tributaria⁴⁷¹. En particular se establece la posibilidad de exigir el

⁴⁶⁹ Las sanciones se graduarán según lo previsto en el artículo 187 LGT (comisión repetida de infracciones y perjuicio económico para la Hacienda Pública). Asimismo, resultarán de aplicación las reducciones del artículo 188 LGT.

⁴⁷⁰ *La comunicación del NIF no se realiza sólo frente a la Administración tributaria, sino que el deber de comunicar este código de identificación debe cumplirse también ante otros sujetos o entidades con los que se realicen determinadas operaciones con trascendencia tributaria. Así pues,... el NIF constituye un instrumento al servicio del desarrollo eficaz de la gestión de los tributos...* (MARTINEZ MUÑOZ, Y., *Las comunicaciones tributarias*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 2002, pág. 66).

⁴⁷¹ *...los obligados tributarios deberán incluir su número de identificación fiscal en todos los documentos de naturaleza o con trascendencia tributaria que expidan como consecuencia del*

NIF por parte de los obligados tributarios a las personas con las que realicen operaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria así como el deber de éstas de facilitarlos⁴⁷².

Asimismo se establece en el segundo apartado de la disposición adicional sexta el deber de quienes entablen relaciones con entidades de crédito de comunicar previamente su NIF a dichas entidades⁴⁷³.

Se tipifica como infracción, en el artículo 202.1 LGT, el incumplimiento de las obligaciones relativas a la utilización del NIF⁴⁷⁴.

La infracción prevista en dicho artículo puede concurrir con las de los artículos 200

desarrollo de su actividad, y deberán comunicarlo a otros obligados... Asimismo, los obligados tributarios deberán incluir en dichos documentos el número de identificación fiscal de las personas o entidades con las que realicen operaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria (art. 27.1 RAT).

⁴⁷² Artículo 27.3 RAT: *A efectos de lo dispuesto en este artículo, los obligados tributarios podrán exigir de las personas o entidades con las que realicen operaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria que les comuniquen su número de identificación fiscal. Dichas personas o entidades deberán facilitarlos y, en su caso, acreditarlos, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 18 (mediante exhibición).*

⁴⁷³ Establece el segundo apartado de la disposición adicional sexta:

En particular, quienes entreguen o confíen a entidades de crédito fondos, bienes o valores en forma de depósitos u otras análogas, recaben de aquéllas créditos o préstamos de cualquier naturaleza o realicen cualquier otra operación financiera con una entidad de crédito deberán comunicar previamente su número de identificación fiscal a dicha entidad.

La citada obligación será exigible aunque las operaciones activas o pasivas que se realicen con las entidades de crédito tengan un carácter transitorio.

Reglamentariamente se podrán establecer reglas especiales y excepciones a la citada obligación, así como las obligaciones de información que deberán cumplir las entidades de crédito en tales supuestos.

⁴⁷⁴ A diferencia de la anterior LGT (art. 78.1.e) no se contempla el incumplimiento general de la obligación de utilizar el NIF, que suponía una sanción agravada, ni tampoco el caso en el cual el incumplimiento se produjera en desarrollo de una actividad empresarial o profesional (salvo el caso de las entidades de crédito).

LGT (incumplimiento de las obligaciones contables y registrales) y 201 LGT (incumplimiento de las obligaciones de facturación o documentación). Dicho concurso de infracciones debe de dar lugar, en virtud del principio de alternatividad, a una única sanción, que debe ser la más grave⁴⁷⁵, es decir, la prevista en los artículos 200 o 201 LGT.

La infracción por este incumplimiento se califica como leve y se sanciona con 150 euros^{476 477}.

Para que proceda la exención de responsabilidad por la regularización voluntaria será preciso que el incumplimiento se haya producido en alguno de los documentos previstos en el artículo 179.3.I LGT (declaraciones, autoliquidaciones,

⁴⁷⁵ La idea de identidad sustancial entre infracciones penales y administrativas ha sido ratificada por el Tribunal Constitucional: *Los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al Derecho Administrativo sancionador, puesto que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado* (STC 18/1981, de 8 de junio, FD 2º, párrafo 5º [BOE 143/1981, de 16 de junio]). En este sentido, el principio de alternatividad viene establecido en la cuarta regla del artículo 8 CP en virtud de la cual: *... el precepto penal más grave excluirá los que se castiguen el hecho con pena menor*. En relación con la concurrencia o concurso de infracciones hay que tener en cuenta que... *el presupuesto de las reglas para resolver el concurso consiste... en que dos o más leyes penales se hayan en una relación tal que una de ellas tiene preferencia sobre las demás. Se ha discutido la clasificación de estas relaciones, que nosotros reduciremos a cuatro, a saber: especialidad, subsidiariedad, consunción y alternatividad... La relación de alternatividad presupone siempre un defecto legislativo, porque consiste en una doble valoración jurídica para un mismo hecho*. La doctrina opina que hay que aplicar la ley más severa (RODRIGUEZ DEVESA, J.M., *Derecho Penal Español. Parte general*, Dykinson, Madrid, 1991, págs. 196 y 200-201).

⁴⁷⁶ Se producen tantas infracciones como omisiones del NIF. En este sentido se ha dicho que... *la aplicación de los efectos beneficiosos para el infractor del delito continuado... no es de recibo al establecer la normativa específica que el empresario deberá hacer constar el NIF en cada factura o documento que se expida...* (STSJ de Asturias, 915/1998, de 29 de octubre, FD 4º [EDJ 1998\40544]). La aplicación de este criterio puede dar lugar a sanciones desproporcionadas en relación con la gravedad de la conducta y la facilidad con la cual se puede reiterar el incumplimiento. La inexistencia de un límite máximo así como la desaparición de la figura del incumplimiento general de esta obligación (prevista en el artículo 83.6 LGT1963) prevista en el anterior régimen sancionador abundan en dicha desproporción.

⁴⁷⁷ Si esta sanción no se recurre y se ingresa en período voluntario (sin solicitud de fraccionamiento o aplazamiento), le resultará de aplicación la reducción del 25%, de manera que quedará establecida en 112,5 euros (Art. 188.3 LGT).

comunicaciones de datos o solicitudes)⁴⁷⁸.

4.1.3. Deberes de las entidades de crédito

El artículo 202.2 LGT tipifica como infracción el incumplimiento de los deberes que incumben a las entidades de crédito en relación con la utilización del NIF en las cuentas u operaciones realizadas.

En el RAT se regulan las obligaciones relativas al NIF⁴⁷⁹ en cumplimiento de lo que dispone el tercer apartado de la disposición adicional sexta de la LGT⁴⁸⁰ y, concretamente en el artículo 28, se regula la utilización del NIF en las operaciones con entidades de crédito⁴⁸¹.

⁴⁷⁸ Entendemos sin embargo que si se ha procedido a la rectificación de la factura, también se produciría aquel efecto.

⁴⁷⁹ Concretamente en los artículos 18 a 28 del Capítulo III (obligaciones relativas al número de identificación fiscal) del Título II (La obligaciones tributarias formales).

⁴⁸⁰ El tercer apartado de la disposición adicional sexta de la LGT establece:

Las entidades de crédito no podrán librar cheques contra la entrega de efectivo, bienes, valores u otros cheques sin la comunicación del número de identificación fiscal del tomador, quedando constancia del libramiento y de la identificación del tomador. Se exceptúa de lo anterior los cheques librados contra una cuenta bancaria.

De igual manera, las entidades de crédito exigirán la comunicación del número de identificación fiscal a las personas o entidades que presenten al cobro, cuando el abono no se realice en una cuenta bancaria, cheques emitidos por una entidad de crédito. También lo exigirán en caso de cheques librados por personas distintas por cuantía superior a 3.000 euros. En ambos casos deberá quedar constancia del pago del cheque así como de la identificación del tenedor que lo presente al cobro.

Reglamentariamente se podrán establecer reglas especiales y excepciones a la citada obligación, así como las obligaciones de información que deberán cumplir las entidades de crédito en tales supuesto

⁴⁸¹ Artículo 28.4 RAT: *A efectos de lo previsto en el apartado 3 de la disposición adicional sexta de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las entidades de crédito deberán dejar constancia de los datos a que se refiere dicho apartado en las matrices o duplicados de los cheques librados y en el reverso de los cheques abonados. En su defecto, deberán dejar constancia en los registros auxiliares, contables o de cualquier otro tipo, utilizados para controlar estas operaciones de forma que se permita su posterior comprobación.*

La sanción prevista, que es grave, consiste en multa pecuniaria proporcional del 5%⁴⁸² (mínimo 1000 euros) de las cantidades indebidamente abonadas o cargadas, o del importe de la operación o depósito que debería haberse cancelado.

También constituye infracción la falta de utilización del NIF en el libramiento o abono de los cheques al portador, aplicándose la misma sanción que en el caso anterior pero sobre el valor facial del efecto.

4.1.4. Deber de sigilo⁴⁸³

El flujo de información entre particulares con el fin de practicar las correspondientes retenciones o ingresos a cuenta, supone que personas privadas tengan conocimiento sobre datos de terceros. Con la finalidad de asegurar la confidencialidad de dichos datos, la LGT establece el deber de sigilo así como las consecuencias del incumplimiento de dicho deber.

El perceptor de las rentas puede optar por comunicar directamente sus circunstancias personales y familiares a la Administración para que sea ésta la que ponga en conocimiento del pagador las bases y los tipos de retención⁴⁸⁴.

Asimismo, las entidades de crédito deberán comunicar a la Administración tributaria la información a que se refiere el artículo 41 de este Reglamento (Obligación de informar acerca del libramiento de cheques por parte de las entidades de crédito).

⁴⁸² Si esta sanción no se recurre y se ingresa en período voluntario (sin solicitud de fraccionamiento o aplazamiento), le resultará de aplicación la reducción del 25%, de manera que quedará establecida en el 3,75% de las cantidades indebidamente abonadas o cargadas, o del importe de la operación o depósito que debería haberse cancelado (Art. 188.3 LGT).

⁴⁸³ *El sigilo afecta a todas aquellas materias que el inspector conoce por razón de su cargo, que no constituyen el secreto de un particular, mientras que el secreto afecta precisamente a lo que también es el secreto del particular (MANTERO SAEZ, A., *Procedimientos ante la Inspección Tributaria*, Ministerio de Hacienda, Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Madrid, 1979, págs. 70-71).*

⁴⁸⁴ *Se impone por tanto interpretar las normas impugnadas en el sentido de que deben entenderse sin perjuicio del derecho de cada contribuyente de optar por participar tales datos directamente a la*

El artículo 34.j) LGT reconoce el derecho de los obligados tributarios al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración Tributaria, de manera que no pueden ser cedidos o comunicados a terceros (salvo que expresamente lo prevean las leyes).

En defensa de este derecho, el artículo 95.4 LGT somete *al más estricto y completo sigilo* a los retenedores⁴⁸⁵ y obligados a realizar ingresos a cuenta⁴⁸⁶ respecto a los datos, informes o antecedentes relativos a otros obligados tributarios⁴⁸⁷.

El efecto previsto para el caso de contravención de dicho deber constituye, en virtud del artículo 204 LGT, una infracción tributaria grave y la sanción que se aplica consiste en multa pecuniaria de 300 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad que hubiera sido comunicado indebidamente⁴⁸⁸. Para

Administración, a fin de que ésta haga llegar a los pagadores las bases y tipos de retención (STS de 18 de marzo de 2000, FD 7º, párrafo 6º [RJ 2000\3758]).

⁴⁸⁵ *La mayor parte de la doctrina consideró siempre al retenedor como un obligado tributario "sui generis", dado que el deber de retención entraña una obligación "ex lege", siendo minoritaria la opinión de quienes ven en él una simple modificación particular de la figura del sustituto* (STS de 8 de junio de 2002, FD 3º, párrafo 13 [EDJ 2002\23967]). El artículo 37.2 LGT define al retenedor como la persona o entidad a la que la ley impone la obligación de detraer o ingresar en la Administración tributaria una parte de los pagos que efectúe a otros obligados tributarios.

⁴⁸⁶ Quienes efectúen el pago de rentas (dinerarias o en especie) deberán de practicar ingresos a cuenta (art. 37.3 LGT).

⁴⁸⁷ Los retenedores, los obligados a ingresar a cuenta y en general quienes en cumplimiento de sus obligaciones fiscales reciban información personal de otros obligados tributarios deberán, en cumplimiento de lo establecido en el artículo 9.1 LOPD, adoptar las medidas de índole técnica y organizativas necesarias que garanticen la seguridad de los datos de carácter personal y eviten su alteración, pérdida, tratamiento o acceso no autorizado. Asimismo, los sujetos mencionados estarán obligados al secreto profesional respecto a aquella información y tendrán la obligación de guardarla. Dichas obligaciones subsistirán una vez terminadas las relaciones con aquellos a quienes se refiera la información (art. 10 LOPD).

⁴⁸⁸ Si esta sanción no se recurre y se ingresa en período voluntario (sin solicitud de fraccionamiento o aplazamiento), le resultará de aplicación la reducción del 25%, de manera que quedará establecida en 225 euros por cada dato o conjunto de datos (Art. 188.3 LGT).

el caso en que se repita la infracción⁴⁸⁹, la sanción se duplicará.

Con la tipificación de esta infracción, no se trata ya de proteger el patrimonio de la Hacienda Pública o de prevenir conductas lesivas del ordenamiento jurídico. El bien jurídico protegido con esta norma, relativa a una obligación derivada de la relación jurídico-tributaria entre particulares, es el derecho reconocido en el artículo 34.j) LGT⁴⁹⁰.

4.1.5. Deber de comunicar datos al pagador de rentas⁴⁹¹

Aun siendo el pagador el obligado a calcular e ingresar la retención o ingreso a cuenta, dicho cálculo no solo depende de factores objetivos puesto que está vinculado a la condición del perceptor de aquellas rentas. Tal es el fundamento del deber del perceptor de comunicar los datos necesarios para el cálculo de la retención o ingreso a cuenta. El deber de informar al pagador, por lo tanto, abarca tanto a personas físicas como jurídicas, sean o no residentes. Para la determinación de la normativa aplicable habrá que estar, no a la condición del pagador de las rentas sino

⁴⁸⁹ Existe comisión repetida de infracciones tributarias cuando el infractor ya haya sido sancionado dentro de los cuatro años anteriores a la comisión por cualquiera de las infracciones previstas dentro de un mismo artículo de la LGT con independencia de la gravedad de las mismas. La resolución sancionadora por las infracciones anteriores, para computar, deberán de haber adquirido firmeza en vía administrativa.

⁴⁹⁰ ... el art. 43.3.g) de la LOPD califica de falta grave no respetar el carácter reservado de los datos relativos a la Hacienda pública, siendo la sanción superior a la anterior (diez a cincuenta millones de pesetas, art. 45.2 LOPD). No hay una disposición que dé la competencia exclusiva a la Administración tributaria o a la Agencia de Protección de datos para la sanción de los comportamientos infractores. ... cabe pensar que pueden actuar ambas administraciones si bien se debería de plantear,... si no se estaría forzando en tal caso el principio de non bis in idem (FERNÁNDEZ AMOR, J., "El carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria", BÁEZ MORENO A. y JIMÉNEZ-VALLADOLID, D.J. [Coords.], *Tratado sobre la Ley General Tributaria, Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo, Tomo II*, Aranzadi, Cizur Menor, 2010, pág. 203).

⁴⁹¹ El artículo 88 del RIRPF regula la comunicación de datos al pagador por parte del perceptor de rentas del trabajo.

a la del perceptor⁴⁹².

Por su parte, el artículo 99.10 LIRPF establece el deber de los contribuyentes de comunicar al pagador las circunstancias determinantes de la retención o ingreso a cuenta⁴⁹³. Parece claro pues que no se establece ningún deber para el pagador⁴⁹⁴

La falta de comunicación de datos (o la comunicación de datos falsos, incompletos o inexactos) al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta⁴⁹⁵, constituye, según el artículo 205 LGT, infracción cuando como consecuencia de ello la retención o ingreso a cuenta resulten inferiores a los que se deberían de haber practicado⁴⁹⁶.

⁴⁹² Así por ejemplo, si una sociedad paga rentas a una persona física residente, habrá que estar a la normativa de IRPF. Para el caso en que se trate de un no residente, habrá que estar al IRNR. Hay que tener en cuenta sin embargo, como ha recordado TEJERIZO, que en virtud del artículo 65.3 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, las disposiciones que pueden dictarse sobre el particular... *no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos...* (TEJERIZO LÓPEZ, J.M., "La discriminación entre la tributación de las rentas de residentes y no residentes", en *Revista tributaria Oficinas Liquidadoras*, núm. 39, 2013, pág. 4).

⁴⁹³ Al respecto hay que tener en cuenta la Resolución de 3 de enero de 2011, del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueba el modelo 145, de comunicación de datos del perceptor de rentas del trabajo a su pagador o de la variación de los datos previamente comunicados (BOE 4/2011, de 5 de enero).

⁴⁹⁴ ... *la comunicación de las circunstancias... constituye una carga del perceptor del rendimiento, que es preciso levantar para que el tipo de retención tenga en cuenta las circunstancias personales y familiares, sin que el pagador tenga deber alguno de instar su cumplimiento... más precisamente estamos ante una "carga" del contribuyente cuando el dato de que se trata conlleva una reducción de la retención, y ante una obligación cuando el dato sea determinante de una mayor retención* (FALCÓN Y TELLA, R., "Comunicación de datos a efectos de retenciones y derecho a la intimidad", *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 5, 1999, pág. 2).

⁴⁹⁵ Los contribuyentes tienen el deber de comunicar al pagador la situación personal y familiar que influye en el importe exceptuado de retener, en la determinación del tipo de retención o en las regularizaciones de éste (Art. 88.1 RIRPF).

⁴⁹⁶ La falta de comunicación de las circunstancias personales y familiares, obliga al pagador a aplicar el tipo correspondiente sin tenerlas en cuenta, sin perjuicio de las responsabilidades del perceptor en caso de que resulte un tipo inferior al que correspondería (Art. 88.2 RIRPF).

La infracción se gradúa según si existe obligación o no de presentar autoliquidación que incluya las rentas afectadas por la retención o ingreso a cuenta.

Así pues, será la infracción leve si de todas maneras había obligación de presentar autoliquidación⁴⁹⁷ y muy grave si dicha obligación no existía⁴⁹⁸. En el primer caso la sanción será del 35% y en el segundo del 150%, siendo en ambos casos la base de la sanción el importe de la retención o ingreso a cuenta que se dejó de practicar⁴⁹⁹.

Se plantea la cuestión de si es posible la concurrencia de la infracción de la comunicación incorrecta de datos con la infracción, derivada de la primera, de un menor ingreso. De existir ocultación, en los términos del artículo 184.2 LGT, resultaría de aplicación el artículo 191 LGT, dejar de ingresar, y no el artículo 205 LGT, en virtud de la incompatibilidad que establece el artículo 180.3 LGT cuando una misma conducta puede aplicarse como elemento de graduación o calificación y como infracción independiente⁵⁰⁰.

⁴⁹⁷ Aquí el perjuicio para la Hacienda Pública es únicamente de carácter financiero, puesto que lo no ingresado en concepto de retención o ingreso a cuenta finalmente será ingresado en la correspondiente declaración. Por este motivo, la infracción se considera leve.

⁴⁹⁸ Ahora el perjuicio para la Hacienda Pública, no es únicamente de carácter financiero, puesto que lo no ingresado en concepto de retención o ingreso a cuenta no será finalmente ingresado por no existir la correspondiente declaración. Por este motivo, la infracción se considera muy grave. Ya respecto a la misma infracción prevista en la anterior LGT, en donde la sanción oscilaba entre el 50 y el 150% se había observado que *el legislador ha tipificado tal conducta como constitutiva de una infracción grave porque ha tenido en cuenta... los perjuicios que dicha actuación puede causar a la Hacienda Pública* (VICENTE-ARCHE COLOMA, P., *Las prestaciones tributarias exigibles entre particulares*, Marcial Pons, Ediciones Jurídica y Sociales, Paracuellos del Jarama [Madrid], 2001, pág. 186).

⁴⁹⁹ Si esta sanción no se recurre y se ingresa en período voluntario (sin solicitud de fraccionamiento o aplazamiento), le resultará de aplicación la reducción del 25%, de manera que quedará establecida en un 26,25% y 112,5%, según los casos (Art. 188.3 LGT).

⁵⁰⁰ *Podemos hallarnos aquí ante una infracción del principio de no concurrencia de sanciones dado que el desvalor de la ocultación de los datos está presente en la infracción de dejar de ingresar el tributo* (SIMÓN ACOSTA, E., “La potestad sancionadora” en CALVO ORTEGA, R. [dctor.], *La nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, pág. 776).

4.1.6. Deber de entregar el certificado de retenciones⁵⁰¹

El artículo 105.1.II LIRPF así como el artículo 140.3 TRLIS establecen que el sujeto obligado a retener y practicar ingresos a cuenta debe de expedir certificación acreditativa de las retenciones o ingresos a cuenta efectuados. Dicho certificado deberá de ponerse a disposición del contribuyente con anterioridad a la apertura del plazo de declaración⁵⁰², de manera que, si el certificado se entrega fuera de plazo, aunque dentro del plazo para declarar, se producirá igualmente la infracción de este deber. El pagador deberá asegurarse de que quede constancia de haber entregado el certificado con el fin de evitar la sanción, sin embargo, la alegación por el contribuyente de que no ha recibido el certificado resulta difícil por tratarse de una prueba negativa⁵⁰³. No exigiendo la ley constancia de la entrega, la tipificación de la infracción pierde buena parte de su contenido.

El incumplimiento de este deber, según establece el artículo 206 LGT (que solo se refiere a la falta de entrega, pero no a la incorrección de los datos contenidos en el certificado), constituye una infracción tributaria leve cuya sanción consiste una

⁵⁰¹ *Este supuesto, el de la emisión y entrega de certificados de retenciones o ingresos a cuenta, no es sino una especie dentro de un género más amplio constituido por las obligaciones tributarias formales de facilitarse información con trascendencia tributaria entre particulares* (TOVILLAS MORAN, J.M., “La obligación de facilitar información tributaria entre particulares”, en MARTÍN DÉGANO, I., VAQUERA GARCIA, A. y MENÉNDEZ GARCIA, G. [Coords.], *Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega, Vol. I*, Lex Nova, 2005, pág. 824).

⁵⁰² El artículo 19 RS establece que el certificado debe de ponerse a disposición antes de los plazos de presentación de la correspondiente declaración. En el mismo sentido los artículos 108.3.II del RIRPF y 66.3.II del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS) (BOE 189/2004, de 6 de agosto).

⁵⁰³ Corresponde al contribuyente la prueba de que no ha recibido el certificado en virtud de lo establecido en el artículo 105.1 LGT según el cual, en los procedimientos de aplicación de los tributos, quien haga valer su derecho deberá probar los elementos constitutivos del mismo.

multa pecuniaria fija de 150 euros⁵⁰⁴. En cualquier caso, para detectar este incumplimiento se requerirá la denuncia del contribuyente⁵⁰⁵.

4.2. Efectos de la información entre particulares

Además de los efectos derivados de la responsabilidad por el incumplimiento de los deberes de información entre particulares que la ley impone, debemos también referirnos a los efectos derivados de las mismas prestaciones entre particulares, es decir de los efectos derivados de la información transmitida entre particulares.

Nos referiremos, como muestras más significativas de la transmisión de información entre particulares a la comunicación de datos al retenedor, a la comunicación de datos al retenido, es decir al certificado de retenciones y, finalmente a la emisión de facturas.

4.2.1. Comunicación de datos al retenedor

El artículo 88.1 RIRPF establece que los perceptores de rentas del trabajo⁵⁰⁶ deberán

⁵⁰⁴ Si esta sanción no se recurre y se ingresa en período voluntario (sin solicitud de fraccionamiento o aplazamiento), le resultará de aplicación la reducción del 25%, de manera que quedará establecida en 112,5 euros (Art. 188.3 LGT).

⁵⁰⁵ La infracción solo se produciría cuando el retenido solicite el certificado y el retenedor se negara a su expedición, puesto que, al tratarse de un medio de prueba, el mismo es susceptible de ser suplido por otros medios, motivo por el cual no constituiría infracción (Cfr. MORIES JIMÉNEZ, M.T., *La retención a cuenta en el Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, Madrid, 1997, págs. 361–362, siguiendo a FALCÓN TELLA y citada por VICENTE-ARCHE COLOMA, P., *Las prestaciones tributarias exigibles entre particulares*, Marcial Pons, Ediciones Jurídica y Sociales, Paracuellos del Jarama [Madrid], 2001, pág. 183, nota 185).

⁵⁰⁶ La norma habla de contribuyentes, lo cual es incorrecto puesto que según el artículo 36 LGT, el contribuyente es el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible y debe por tanto cumplir la obligación tributaria principal. Cuando se comunican los datos al retenedor, se hace en relación con futuras rentas aún no obtenidas, por lo tanto respecto de dichas rentas, no se ha obtenido todavía la condición de contribuyente ni debe cumplir por lo tanto la obligación tributaria principal (Cfr. LUCHENA MOZO, G.M., *Retenciones e ingresos a cuenta en el IRPF*, Universidad de Castilla–La Mancha, Cuenca, 1997, pág. 106). *Aunque es un lugar común la discusión sobre la procedencia de calificar como contribuyente a quien realiza estos pagos, anteriores al devengo del impuesto, así como a quien*

comunicar al pagador la situación personal y familiar⁵⁰⁷ que influye en el importe exencionado de retener, en la determinación del tipo de retención o en las regularizaciones de éste, quedando obligado asimismo el pagador a conservar la comunicación debidamente firmada. La falta de dicha comunicación supone que el retenedor no tendrá en cuenta las circunstancias personales y familiares y que, si como consecuencia de dicha falta de comunicación se aplica un tipo inferior al correspondiente, se incurrirá en la responsabilidad por infracción tributaria derivada del incumplimiento de la obligación de comunicar correctamente datos al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta, tipificada en el artículo 205 LGT⁵⁰⁸.

Dicha comunicación de datos deberá efectuarse con anterioridad al día primero de cada año natural⁵⁰⁹ o del inicio de la relación, considerando la situación personal y familiar que previsiblemente vaya a existir en estas dos últimas fechas, sin perjuicio de que, de no subsistir aquella situación en las fechas señaladas, se proceda a

soporta las retenciones o los ingresos a cuenta, la expresión es clara y, salvando el criterio que se sostenga al respecto, unívoca... (DE ELIZALDE Y AYMERICH, P., “Las obligaciones entre particulares resultantes del tributo” en MARTINEZ LAFUENTE, A. [Coord.], *Estudios sobre la nueva Ley general tributaria: (Ley 58/2003, de 17 de diciembre): homenaje a D. Pedro Luís Serrera Contreras*, IEF, 2004, pág. 202).

⁵⁰⁷ Las obligaciones de comunicar datos personales al retenedor *deben entenderse sin perjuicio del derecho de cada contribuyente de optar por participar tales datos directamente a la Administración, a fin de que ésta haga llegar a los pagadores las bases y tipos de retención* (STS de 18 de marzo de 2000, FD 7º, párrafo 6º [RJ 2000\3758]).

⁵⁰⁸ ... *se trata de un deber exigible a un sujeto que no es contribuyente (aún no ha nacido la obligación tributaria principal), y que se exige en el seno de una relación entre dos particulares: retenido/perceptor, relación que durante mucho tiempo se ha denominado “extratributaria”, pero que cada vez más se está alejando de ese carácter, convirtiéndose en un a relación entre particulares con trascendencia tributaria, hasta el punto de que el incumplimiento de un deber formal que se desarrolla en el seno de la citada relación puede llegar a convertirse en una infracción tributaria, y es más, en una infracción de carácter grave* (MORIES JIMÉNEZ, M.T., “La infracción grave del art. 89.3 LIRPF: dejar de comunicar o comunicar al pagador de rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta datos falsos, incorrectos o inexactos determinantes de retenciones o ingresos a cuenta inferiores a los procedentes”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 3, 1999, pág. 2).

⁵⁰⁹ No será preciso reiterar en cada ejercicio la comunicación de datos al pagador, en tanto no varíen las circunstancias personales y familiares del contribuyente.

comunicar su variación al pagador⁵¹⁰.

A pesar de los datos facilitados, los contribuyentes podrán solicitar, en cualquier momento, de sus pagadores, la aplicación de tipos de retención superiores a los que resulten de aquellos datos. Dichos tipos se mantendrán durante los ejercicios sucesivos salvo que nuevas circunstancias determinen un tipo superior. En cualquier caso, será posible la renuncia al tipo superior al que correspondería a partir del fin del año en que se solicitó.

4.2.2. Efectos del certificado de retenciones

Tanto el artículo 105.1.II LIRPF como el artículo 140.3 TRLIS establecen que el sujeto obligado a retener y practicar ingresos a cuenta estará obligado a conservar la documentación correspondiente y a expedir, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, certificación acreditativa de las retenciones o ingresos a cuenta efectuados⁵¹¹.

Por su parte los artículos 108.3.I RIRPF y 66.3 y 4 RIS añaden el deber de facilitar al contribuyente aquellos datos referentes al mismo que deban de incluirse en la

⁵¹⁰ Las variaciones en las circunstancias que se produzcan y que supongan un menor tipo de retención, podrán ser comunicadas para que el retenedor regularice el tipo de retención, produciendo efectos a partir de la fecha de la comunicación, siempre y cuando resten, al menos, cinco días para la confección de las correspondientes nóminas. Si dichas variaciones suponen un mayor tipo de retención se comunicarán en el plazo de diez días desde que se produzcan y se tendrán en cuenta en la primera nómina a confeccionar con posterioridad a esa comunicación, si por lo menos quedan cinco días para la confección de la nómina.

⁵¹¹ El modelo de certificado de retenciones fue aprobado mediante Resolución de 15 de diciembre de 1999, del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban modelos de certificación de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, correspondientes a rendimientos del trabajo, premios por la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias y rentas exentas, rendimientos de determinadas actividades económicas, imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen y de notificación a los socios residentes de las imputaciones realizadas por las sociedades en régimen de transparencia fiscal.

declaración anual de las retenciones e ingresos a cuenta efectuados^{512 513}. La citada certificación⁵¹⁴ deberá ponerse a disposición del contribuyente con anterioridad a la apertura del plazo de declaración del Impuesto⁵¹⁵.

Asimismo, los pagadores deberán comunicar a los perceptores la retención o ingreso a cuenta practicado en el momento que satisfagan las rentas indicando el porcentaje aplicado, salvo en el caso de rendimientos de actividades económicas.

En cuanto al contenido del certificado, el mismo deberá de incluir las rentas satisfechas así como las retenciones practicadas en el período que corresponda⁵¹⁶, por lo tanto, no deben de incorporarse las retribuciones que, aún devengadas, estén

⁵¹² No deben de incluirse en dicha declaración los rendimientos que, habiéndose devengado, no se han abonado o satisfecho durante el año, respecto de los cuales no se han practicado retenciones, puesto que el artículo 78.1 RIRPF establece que la obligación de retener nacerá en el momento en que se satisfagan o abonen las rentas correspondientes. Así pues, en el caso de actividades económicas, mientras que para la declaración de la renta rige el criterio del devengo, para la deducción de las retenciones rige el criterio de caja, produciéndose para el contribuyente un perjuicio financiero no ya por haber de declarar una renta que todavía no ha obtenido, como consecuencia del criterio del devengo, sino por no poder minorar dicha renta con unas retenciones tan ficticias como la misma renta.

⁵¹³ En los supuestos de relaciones laborales especiales en los que la indemnización por gastos derivados de la actividad se incluye de forma globalizada en la retribución percibida por el trabajador, procede la deducción de los mismos de los ingresos brutos percibidos siempre que se justifique la realidad de los desplazamientos y hasta el límite previsto en el art. 42 RIRPF, sin necesidad de que en el certificado de retenciones facilitado por la empresa se especifiquen las cantidades percibidas por estos conceptos (STSJ Castilla-La Mancha 658/1996, de 19 de noviembre, FD 3º [JT 1996\1437]).

⁵¹⁴ La Sentencia de la Audiencia Nacional de 14 de marzo de 1989 llegó a establecer que los certificados de retenciones debían de ir suscritos con la firma de “puño y letra” de la persona correspondiente, sin que puedan utilizarse firmas impresas en sellos de caucho. La DGT por su parte ha considerado admisible la expedición de certificaciones acreditativas de las retenciones practicadas o de los ingresos a cuenta efectuados con firma estampillada (Consulta 912/2000, de 19 de abril)

⁵¹⁵ A las mismas obligaciones estarán sujetas las entidades domiciliadas, residentes o representadas en España, que paguen por cuenta ajena rentas sujetas a retención o que sean depositarias o gestionen el cobro de rentas de valores (art. 108.3.III RIRPF).

⁵¹⁶ Consulta vinculante 636/2012, de 27 de marzo (JUR 2012\142955).

pendientes de abono⁵¹⁷. Ello supone que, en el caso de rendimientos de actividades económicas, en donde rige el criterio del devengo⁵¹⁸, aunque las rentas no se hayan satisfecho (ni por lo tanto se haya practicado la retención) llegado el momento de la declaración, deberá de declararse la renta pero no será posible deducirse la retención⁵¹⁹.

En cualquier caso, habrá que tener en cuenta que el certificado de retenciones no es un requisito esencial para la deducción de las retenciones soportadas por el perceptor de la renta⁵²⁰ ni la inexistencia del mismo puede suponer la pérdida del derecho a la devolución⁵²¹.

En materia de prescripción, hay que apuntar que la entrega del certificado de retenciones no interrumpe el plazo de prescripción para solicitar la devolución de lo indebidamente retenido, puesto que se trata de un dato perfectamente conocido desde el momento en que se hace entrega del recibo o nómina correspondiente a cada mes, conociendo, en ese momento, tanto el hecho de la retención como el porcentaje aplicado y la cuantía exacta de la misma, sin que se demore ese conocimiento hasta

⁵¹⁷ Consulta vinculante 164/2012, de 26 de enero (JUR 2012\86464).

⁵¹⁸ Artículo 19 del TRLIS, al cual remite el artículo 14.1.b) de la Ley 35/2006.

⁵¹⁹ Resolución del TEAC de 27 de septiembre de 2012, FJ 3º (JT 2012\1139).

⁵²⁰ STSJ de Catalunya 268/2010, de 12 de marzo, FJ 6º, párrafo 1º (JUR 2010, 176787). Añade dicha sentencia que *no puede serlo por su propio contenido, ya que refleja "las retenciones practicadas o los ingresos a cuenta efectuados", mientras que la deducción no se refiere a lo realmente retenido o ingresado, sino, como regla general a "la cantidad que debió ser retenida"* (véase a tal efecto el artículo 99.5 LIRPF)... *tal certificado aparece más bien como un elemento para facilitar al sujeto pasivo la gestión del impuesto y como un medio de prueba de las retenciones, para ser más exactos, más bien de las manifestaciones del retenedor al respecto.*

⁵²¹ ... *la no aportación por la interesada de los certificados de retenciones, en modo alguno conlleva que decaiga sin más la devolución instada, puesto que la aportación de dichas certificaciones constituye el soporte documental preciso para derivar automáticamente la devolución, cuando dichos certificados no pueden presentarse por no haberse emitido por el retenedor, ello no ha de implicar la pérdida del derecho a la devolución* (STS de 30 de marzo de 2011, FJ 8º [RJ 2011\2704]).

la recepción del certificado del retenedor⁵²².

4.2.3. Efectos de la emisión de facturas

El manifiesto abandono de los aspectos formales implícitos en la gestión de los tributos por parte de la Administración tributaria y la consiguiente asunción de dichos deberes por parte de los obligados tributarios, ha conllevado, más allá de las responsabilidades derivadas de la gestión de los propios intereses, el deber de aquellos obligados de participar en la gestión de los intereses colectivos⁵²³. Y es precisamente dentro de este marco de colaboración en el que cabe enmarcar los deberes de facturación que la normativa tributaria impone a los ciudadanos para la adecuada aplicación de los tributos.

La factura informa a la Administración tributaria tanto de las operaciones realizadas por el sujeto pasivo como por terceros con el fin de que esta pueda ejercer adecuadamente, dados los niveles de complejidad del sistema tributario, la función de control que tiene encomendada⁵²⁴.

⁵²² SAN de 17 de mayo de 2012, FJ 2º párrafo 2º (JT 2012\476).

⁵²³ El parcialmente derogado Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación y se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE 286/2003, de 29 de noviembre) comienza diciendo: *La correcta gestión de los distintos tributos exige que la Administración tributaria disponga de una adecuada información, especialmente en lo referente a las transacciones económicas derivadas del desarrollo de actividades empresariales o profesionales. De ahí la importancia de que los empresarios y profesionales cumplan correctamente el deber de expedir factura por cada una de las operaciones que realicen sin que ello, por otra parte, deba perturbar el normal desarrollo de sus actividades.*

⁵²⁴ La factura, además de servir de medio de información y control para la Administración, se utiliza como vehículo para llevar a cabo la repercusión del impuesto y como justificante de la deducción, que son las columnas basales que conforman la estructura del IVA (MERINO JARA, I., “La facturación en el IVA como deber de colaboración”, *Anuario de la Facultad de Derecho*, núm. 8, 1990, pág. 528).

El artículo 164.1.3º LIVA establece que los sujetos pasivos del impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.

Por su parte el artículo 2.1 del Reglamento de Facturación (RF)⁵²⁵ establece que también existe obligación de expedir y entregar factura respecto de las operaciones no sujetas y las sujetas pero exentas del impuesto así como por los pagos recibidos con anterioridad a la realización de las entregas.

Definido el ámbito normativo regulador de las relaciones entre particulares que da lugar al flujo de información derivado del cumplimiento de los deberes de facturación, cabe destacar los distintos efectos del documento objeto de dichos deberes: la factura.

a) La factura produce el efecto de acreditar el derecho a la deducción

El artículo 178.a) de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre⁵²⁶ establece que para ejercitar el derecho a la deducción debe de estarse en posesión de la correspondiente factura. Dicha factura debe de contener necesariamente las menciones establecidas en el artículo 226 de dicha Directiva

En esta línea, el artículo 97.Uno.1º LIVA establece que para ejercitar el derecho a la deducción habrá que estar en posesión de la factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio.

⁵²⁵ Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (BOE 289/2012, de 1 de diciembre).

⁵²⁶ Relativa al sistema común de IVA (DOUE 347/2006, de 11 de diciembre y rectificación DOUE 335/2007, de 20 de diciembre).

El Tribunal Supremo sin embargo, ha matizado que la factura es un mero y simple requisito para poder ejercer el derecho a la deducción y por lo tanto puede sustituirse mediante cualquier medio de prueba admisible en Derecho⁵²⁷. También en relación con la omisión de algún requisito de la factura, se ha manifestado el Tribunal Supremo a favor del mantenimiento del derecho a la deducción⁵²⁸. En definitiva, se admite la deducibilidad del IVA soportado aún sin factura o con factura incompleta o errónea en base a los principios de interpretación flexible y literosuficiencia⁵²⁹. Sin embargo, aunque la factura no resulta imprescindible para la deducción, sí que lo es, ha señalado el mismo tribunal, para efectuar la repercusión⁵³⁰.

⁵²⁷ ... al no ser un elemento constitutivo del derecho a la deducción sino un mero y simple requisito para poder ejercerlo, y de ahí la posibilidad de su sustitución por otros documentos, tales como la escritura pública en el caso de adquisición de un bien inmueble o la existencia de medios de prueba suficientes de la realidad de las operaciones, naturalmente el documento que sustituye a la factura debe contener todos los datos necesarios que permitan acreditar de modo fehaciente que el sujeto pasivo tiene derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas con la consiguiente identificación de la operación de que se trate (STS de 23 de noviembre de 2011, FD 8º, párrafo 2º [RJ 2012\2399]).

⁵²⁸ La omisión de cualquier requisito no priva a la factura de efectos fiscales y no impide en todos los casos el ejercicio del derecho a la deducción o devolución de las cuotas soportadas, pues la factura es la expresión documental de la ejecución de un contrato y su valor probatorio es equiparable al del resto de los documentos privados (que, aun siendo incompleto o incorrecto, no tiene por qué carecer de relevancia cuando mediante otros medios se corrobora su contenido, en virtud de la llamada apreciación conjunta de la prueba) (STS de 16 de julio de 2003, FD 4º, párrafo 6º, letra c [RJ 2012\7564]).

⁵²⁹ STSJ de Castilla y León 2409/2007, de 10 de diciembre, FD 3º, párrafo 8º [JT 2008\434]).

⁵³⁰ ... la expedición de la factura, más que un medio de prueba, es un requisito imprescindible para que pueda efectuarse la repercusión del impuesto sobre el valor añadido, de suerte que su falta impide efectuarla. No hemos hecho otra cosa que ratificar el tenor literal del artículo 88, apartados Dos y Tres, de la Ley 37/1992 (STS de 5 de diciembre de 2012, FD 2º, párrafo 7º [RJ 2012\118]). Ello no quiere decir que la emisión de la factura constituya un presupuesto necesario para el nacimiento del derecho-deber de repercusión, al contrario, la LIVA... distingue muy bien entre elementos constitutivos del derecho de repercutir y requisitos de ejercitabilidad del mismo. El nacimiento de ese derecho tiene lugar ope legis por la realización del hecho imponible, de manera que su realización mediante factura o documento equivalente no es sino un requisito para su ejercicio (MERINO JARA, I., *Facturas y registros: requisitos y efectos fiscales*, Lex Nova, Valladolid, 1991, pág. 27).

También la doctrina científica se ha manifestado en este sentido, afirmando que tanto la ausencia de la factura como el carácter incompleto de la misma no pueden suponer la pérdida automática del derecho a la deducción puesto que no es un elemento constitutivo de dicho derecho⁵³¹. Incluso la doctrina administrativa ha tenido oportunidad de manifestarse en tal sentido⁵³².

⁵³¹ ... no se debe extremar esta exigencia hasta llegar a afirmar... que no disponer de tal factura, o estar la misma incompleta, supone y conlleva nada menos que la pérdida de la posibilidad de ejercer el derecho a la deducción. No debe llegarse a esta situación por la sencilla razón de que una factura no es un elemento constitutivo del derecho a la deducción, sino un mero y simple requisito para poder ejercerlo (Cfr. CHECA GONZALEZ, C., “El Derecho a la deducción del IVA. Criterios establecidos en la Jurisprudencia del tribunal de Justicia Comunitario y su reflejo en nuestro Derecho interno”, *Cuadernos de Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, núm. 42, 2006, pág. 37). Ya en su día se puso de manifiesto la dudosa constitucionalidad de la factura completa o documento equivalente como justificante, exclusivo, de las deducciones (MERINO JARA, I., “La facturación en el IVA como deber de colaboración”, *Anuario de la Facultad de Derecho*, núm. 8, 1990, pág. 529). ... cuando el derecho a la deducción existe porque ha mediado una transacción y se ha repercutido el impuesto al sujeto pasivo, éste tiene derecho a deducción, siempre que lo demuestre, aun cuando la factura no cumpla los requisitos legales. La deducción es el fundamento del impuesto y lo que garantiza su neutralidad, y por eso no se puede privar de este derecho, a falta de requisitos formales. Lo que pasará es que en estos supuestos se invertirá la carga de la prueba (DOCAVO ALBERTI, L., “El derecho a la deducción del IVA en el Derecho comunitario en relación con los Derechos nacionales. Requisitos formales de las facturas”, *Impuestos*, núm. 14, 1990, pág. 60).

⁵³² ... la falta de factura completa o del recibo exigido por la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido, ... no supone la imposibilidad de probar la realidad y el importe de las operaciones celebradas sin ese concreto soporte documental, por cuanto resultará de aplicación lo previsto en los artículos 114 y 115 de la Ley General Tributaria (actuales 105 y 106 LGT), en los que se establece que quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo, siendo de aplicación en los procedimientos tributarios las normas que sobre medios y valoración de pruebas se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, con las especialidades que en el ámbito tributario se establecen en los artículos siguientes de la referida Ley (Contestación de la DGT a la consulta 1281/2001, de 22 de junio [JUR 2002\76323]). ... el ejercicio de un derecho sustantivo, cual es el de la devolución de los saldos del Impuesto sobre el Valor Añadido resultantes a su favor, no puede quedar sin efecto por el hecho de no utilizar el modelo adecuado; que las normas reguladoras del ejercicio de un derecho que no haya prescrito o caducado, deben interpretarse de modo menos riguroso que las atinentes al cumplimiento de una obligación, de tal modo que el derecho no desaparezca por el simple error o descuido en el modo de ejercerlo. Las normas reguladoras de la forma en que deben realizarse tienen, entre otras, un fin tuitivo o de ayuda, distinguiéndose de aquellas otras que lo declaran o reconocen (Resolución del TEAC de 28 de septiembre de 1994, Considerando 4º [JT 1994\1397]).

Sin embargo, hay que tener en cuenta que, en virtud del artículo 97.Dos LIVA y del artículo 15.1 del RF para la deducción de las facturas defectuosas debe de procederse previamente a la rectificación de las mismas⁵³³

El artículo 106.4 LGT establece que los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen deberán justificarse de forma prioritaria mediante factura⁵³⁴. No obstante, salvo que se establezca lo contrario, el primer apartado de dicho artículo establece que en los procedimientos tributarios se aplicaran las normas sobre medios y valoración de la prueba que se prevén en el CC y en la LEC⁵³⁵.

La factura tiene naturaleza de documento privado, el cual, en virtud del artículo 1225 CC si se reconoce legalmente, tiene el mismo valor, entre los que lo han suscrito⁵³⁶,

⁵³³ Ello no supone la inaplicación de los principios generales en materia de prueba, los cuales se aplicaran o bien a partir de una factura que se corresponda con la realidad (y por lo tanto debidamente rectificadas) o bien, en caso de que la misma no exista y se quiera demostrar la realidad de la operación y de las circunstancias, mediante cualquier medio de prueba admisible en derecho.

⁵³⁴ El AMPLGT añade que, *sin perjuicio de lo anterior, la factura no constituye un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones.*

⁵³⁵ Así pues, en el ámbito tributario rigen los principios generales en materia de prueba como, por ejemplo: 1. El principio de libre prueba (art. 299 LEC), en virtud del cual, además de los medios de prueba previstos expresamente, puede utilizarse cualquier otro susceptible de conducir a la certeza sobre los hechos que se pretende probar 2. El principio de libre valoración de la prueba, en virtud del cual ningún elemento de prueba prima sobre el resto (sin perjuicio que en algún caso concreto exista una prelación determinada) 3. El principio de apreciación conjunta de todas las pruebas practicadas, en virtud del cual cada prueba se valora en función de todas las demás. En virtud de estos principios, es posible la utilización de pruebas distintas de la factura si permiten probar la totalidad de los elementos cuya acreditación se exige. Asimismo dichos otros métodos distintos de la factura pueden desvirtuar la eficacia de facturas falsas o falseadas.

⁵³⁶ A diferencia del documento público, que hace prueba frente a terceros, dicha circunstancia no se da en los documentos privados, como la factura, salvo que se dé alguna de las circunstancias previstas en el artículo 1227 CC, en virtud del cual: *la fecha de un documento privado no cuenta respecto de terceros sino desde el día en que haya sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron, o desde el día en que se entregue a un funcionario público por razón de su oficio.*

que la escritura pública. Es decir, su eficacia probatoria se condiciona a que la parte contraria la reconozca⁵³⁷.

b) Otros efectos de las facturas

En el ámbito mercantil, la factura justifica, salvo que sea desvirtuada, la realidad de la operación efectuada, determina la obligación de pago del destinatario de la misma como contraprestación por la entrega del bien o la prestación del servicio o sirve de base para la correspondiente anotación contable.

También producen efectos las facturas en el ámbito de los derechos de los consumidores o usuarios

c) Efectos en materia de revisión

En materia de revisión, el artículo 24 del RF establece que a efectos de la interposición de reclamaciones económico-administrativas, las controversias derivadas de la expedición, rectificación o remisión de facturas, se considerarán de naturaleza tributaria cuando estén motivadas por hechos o cuestiones de derecho de dicha naturaleza.

Asimismo, el artículo 227.4 c) LGT establece el carácter de reclamables de las actuaciones u omisiones de los particulares en materia tributaria relativas a la obligación de expedir, entregar y rectificar facturas. La reclamación deberá interponerse en el plazo de un mes desde que se ha requerido el cumplimiento de la obligación. El tribunal notificará la interposición de la reclamación a la persona recurrida (art. 236.2 LGT) para que comparezca, mediante escrito de mera personación, adjuntando todos los antecedentes que obren a su disposición o en

⁵³⁷ Además del reconocimiento es posible probar la autenticidad de un documento privado mediante el “reconocimiento de letras”, sin embargo, en el caso de las facturas raramente será posible puesto que la firma no es un requisito exigido para las facturas.

registros públicos. Pasado un año desde la interposición sin que se haya dictado resolución, el interesado puede considerarla desestimada a los efectos de interponer el recurso correspondiente.

5. Conclusiones

PRIMERA: En aquellos casos en que la norma establece el cumplimiento de determinados deberes de información por parte de los obligados tributarios, bien ante la misma Administración o bien frente a otros obligados tributarios, el ordenamiento, ante el incumplimiento, reacciona con la aplicación del régimen sancionador tributario. Sin embargo, cuando dichos deberes de información corresponden a la Administración tributaria no se establece sanción alguna en caso de incumplimiento por parte de esta y la única vía para reclamar, salvo que sea posible la acción de reembolso, será, si procede, la de la responsabilidad patrimonial. Así pues, el incumplimiento de los deberes de comunicación tributaria da lugar, en general (pues no siempre dicho deberes serán obligaciones), a responsabilidad de quien incumple.

SEGUNDA: La información errónea suministrada por la Administración puede suponer la exoneración de responsabilidad de quien actuó siguiendo aquella información. Sin embargo, si se ha producido perjuicio patrimonial, habrá que estar, o bien a los mecanismos de revisión previstos en la normativa tributaria, o bien, cuando se ha producido un daño antijurídico no susceptible de reparación mediante la correspondiente acción de reembolso, a las correspondientes acciones de responsabilidad patrimonial.

En relación con dicha responsabilidad y con la finalidad de atenuar sus efectos al mismo tiempo que se garantiza la confianza legítima de los ciudadanos en la información, se han propuesto dos modelos, uno basado en que la información solo pueda suministrarse por órganos especializados y otro que propugna que pueda suministrarse por cualquier órgano, aunque solo los que, por su grado de especialización, puedan proporcionar confianza legítima, incurrirían en

responsabilidad.

El derecho a la indemnización en los casos de responsabilidad de la Administración por una información incorrecta, requiere la concurrencia de un daño resarcible sobre alguien que no tiene el deber jurídico de soportarlo, de tal manera que la lesión producida debe de ser imputable a aquella Administración y al mismo tiempo consecuencia del funcionamiento del servicio público que tiene encomendado (relación de causalidad).

TERCERA: Aunque la LGT exonera de responsabilidad cuando se ha actuado de acuerdo con los criterios manifestados por la Administración tributaria, dicha exoneración no alcanza a los intereses de demora. Sin embargo, en la medida en que dichos intereses están integrados por dos componentes, la depreciación monetaria y el lucro cesante, entendemos que el lucro cesante sufrido por la Administración como consecuencia de una información incorrecta no puede pretenderse que sea compensado por quien, diligentemente, actuó de acuerdo con el criterio administrativo. Especialmente cuando quien sufrió la pérdida de lucro es, precisamente, quien indujo el error. En cualquier caso, entendemos que la pérdida patrimonial derivada de hacer efectivo dicho lucro cesante a la Administración, es susceptible de ser reclamada por la vía de la responsabilidad patrimonial a la misma Administración.

En relación con los recargos por presentación extemporánea, al igual que ocurre con los intereses de demora, la LGT tampoco exonera de los mismos cuando el retraso deriva de una incorrecta información dada por la Administración. Teniendo en cuenta que el Tribunal Constitucional da por sentada la presencia de un elemento de culpabilidad en el retraso del que deriva el recargo, nos parece que la exigencia del mismo cuando dicho elemento no concurre en el obligado tributario carece de justificación. En cualquier caso, y al igual que dijimos respecto de los intereses, opinamos que queda expedita la vía de la responsabilidad patrimonial para recuperar

el importe de dicho recargo.

CUARTA: En relación a la responsabilidad derivada de la información suministrada a la Administración, el incumplimiento de los deberes de información se resuelve con la aplicación del régimen sancionador tributario dentro del cual se contemplan las distintas infracciones relacionadas con aquel incumplimiento.

En gran parte de las infracciones previstas en la normativa tributaria, directa o indirectamente, interviene, salvo en los deberes de información entre particulares, el deber de informar a la Administración tributaria. Por lo tanto, un estudio completo del régimen de responsabilidad en el ámbito de la información a la Administración tributaria no presentaría diferencias significativas respecto del estudio del régimen sancionador tributario establecido con carácter general.

El incumplimiento del deber de informar, puede formar parte del mismo tipo infractor o bien constituir un elemento para calificar la infracción. Con frecuencia sin embargo, la vulneración del deber de informar se encuentra presente en el tipo y al mismo tiempo constituye un elemento para calificar la infracción.

QUINTA: La potestad de la Administración tributaria para formular requerimientos puede inscribirse dentro de un determinado procedimiento, coincidiendo entonces dicha potestad con la potestad de instrucción o puede resultar ajena a cualquier procedimiento, teniendo entonces entidad propia.

Con dicho requerimiento no se pretende, de entrada, la liquidación de una obligación tributaria. Los requerimientos de información de los artículos 93 y 94 LGT pertenecen a este último tipo de requerimientos ajenos a procedimiento alguno más allá del derivado de la misma formulación del requerimiento. Estos requerimientos, básicamente se llevan a cabo en el ámbito de la inspección y suelen ser previos a un procedimiento de comprobación o investigación.

El régimen jurídico de ambos tipos de requerimientos es distinto. A diferencia de los

primeros, los requerimientos de los artículos 93 y 94 LGT nunca suponen el inicio de procedimiento alguno, no impiden la aplicación del régimen de recargos en caso de regularización voluntaria, no interrumpen la prescripción y son susceptibles de impugnación y suspensión.

SEXTA: En la información relativa a terceros la misma puede obtenerse bien con carácter general (modalidad que no existe en relación con el propio obligado tributario más allá de la declaración del hecho imponible) bien mediante requerimiento individualizado. A diferencia de lo que ocurre con los requerimientos de información relativa al propio obligado tributario, los requerimientos relativos a información sobre terceros pueden, además de ser realizados al margen de cualquier procedimiento, efectuarse en el curso de un procedimiento. En este último caso, y también a diferencia de lo que ocurría en relación con los requerimientos de información relativa al propio obligado tributario, por dirigirse el requerimiento a un tercero, no nos encontramos ante un acto trámite respecto a este último y, por lo tanto, el requerimiento puede ser recurrido. Asimismo, el requerimiento de información relativa a terceros, salvo cuando se dirige a otra Administración no supone interrupción del procedimiento.

En relación con el procedimiento de gestión, si bien no se establece con carácter general la posibilidad de que los órganos de gestión puedan efectuar requerimientos de información de los previstos en el artículo 93 LGT, sí que se establece dicha posibilidad al regularse el régimen de los distintos procedimientos de gestión, lo cual nos lleva a concluir que no es posible formular por parte de los órganos de gestión este tipo de requerimientos fuera de un procedimiento.

A diferencia, sin embargo, de lo que ocurre con los procedimientos de gestión e inspección, en el procedimiento de recaudación, la formulación de un requerimiento de información a un tercero ajeno al contenido de la información que se solicita, puede interrumpir el plazo de duración del procedimiento de recaudación, siempre

que se haya hecho con conocimiento formal del sujeto sobre el que se pretende la recaudación, por dirigirse a la efectiva recaudación de la deuda tributaria, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 68.2.a) LGT.

Por lo que respecta a los efectos sobre la prescripción de los requerimientos de información formulados a terceros ajenos al contenido de dicha información, para que dicho efecto se produzca el requerimiento deberá de haberse formulado con conocimiento de aquel al que se refiere la información, lo cual no es ni preceptivo ni habitual, salvo que se trate de entidades dedicadas al tráfico bancario o crediticio.

Los requerimientos a los que nos estamos refiriendo pueden ser impugnados tanto mediante reposición como en vía económico-administrativa por aquel al que se dirigen, pero no por aquel al que se refieren, puesto que para el mismo, constituyen actos trámite. Producida la impugnación, puede solicitarse la suspensión por cualquier interesado que considere que, de llevarse a cabo el requerimiento podría sufrir perjuicios de imposible o difícil reparación.

SÉPTIMA: Por lo que respecta a los requerimientos de información dirigidos a entidades bancarias o crediticias, cabe hacer dos observaciones.

En primer lugar, el artículo 93.3 LGT establece un régimen especial respecto a este tipo de requerimientos, distinto del establecido con carácter general en el mismo artículo 93 LGT, que supone unas mayores garantías para los afectados por dichos requerimientos.

Así, los mismos: no pueden ser realizados por los órganos de gestión; su formulación requiere autorización de la autoridad correspondiente mediante previa solicitud debidamente motivada; debe notificarse al afectado por la información la formulación del requerimiento a la entidad, salvo que se justifique la conveniencia de no hacerlo; el plazo para aportar los datos es superior al establecido con carácter general; el uso de la información obtenida en relación a cotitulares o autorizados solo

puede ser utilizada respecto a los mismos, requiriendo su extensión a terceros nuevos requerimientos; finalmente, en relación con la información relativa al origen y destino de los movimientos de los cheques u otras órdenes de pago, la misma debe limitarse a la identificación de las personas y de las cuentas de origen y destino.

Por otro lado, cabe observar que la regulación del RAT no resulta coincidente con la prevista en el artículo 93.3 LGT, produciéndose, a nuestro entender, un exceso reglamentario, habida cuenta de que los requerimientos amparados por éste artículo gozan de una serie de garantías de las que no disponen el resto de requerimientos. Efectivamente, el RAT reduce el ámbito de operaciones bancarias o crediticias que prevé el artículo mencionado de la LGT. Así, el artículo 93.3 LGT habla de “movimientos de cuentas corrientes, depósitos de ahorro y a plazo, cuentas de préstamos y créditos y de las demás operaciones activas o pasivas”. Por su parte el artículo 57.1.I RAT habla de “movimientos de cuentas corrientes o de operaciones a las que se refiere el artículo 93.3 LGT”. Mediante la introducción de la preposición subrayada, las garantías que establece el artículo 93.3 LGT, que abarcan a cualquier tipo de operación relativa a “depósitos de ahorro o a plazo, cuentas de préstamos y créditos y demás operaciones activas y pasivas”, pasan a circunscribirse exclusivamente a los “movimientos” de los depósitos, cuentas y demás operaciones.

OCTAVA: En relación con los deberes de información de los funcionarios públicos, nos hemos referido entre otros a los notarios y a los juzgados y tribunales.

Respecto a los notarios hemos observado que el artículo 52 LITPAJD establece el deber de remitir a la Administración tributaria relación de los documentos privados comprensivos de contratos sujetos al pago del impuesto que les hayan sido presentados para conocimiento o legitimación de firmas, lo cual les obliga no tan solo a calificar los documentos en los que intervengan, sino también a excluir los que consideren no sujetos o exentos.

Queremos llamar la atención, en relación con el secreto del protocolo notarial, que el

art. 93.4.c) LGT establece, reproduciendo lo que ya establecía el art. 111.4.II de la anterior LGT, que dicho secreto abarca los instrumentos públicos a que se refiere el artículo 35 LN. Sin embargo, el artículo 111.4.II mencionado quedó desfasado ya en 1990, cuando el artículo 35 LN pasó a regular cuestiones totalmente distintas por haber quedado obsoleto el instrumento al que se refería: las escrituras de reconocimiento de hijos naturales y respecto de las cuales, tenía sentido la reserva que inicialmente se estableció. Sorprendentemente nadie pareció advertir la cuestión.

Respecto a los juzgados y tribunales, el lugar idóneo para establecer su deber de informar a la Administración tributaria hubiera sido la Ley Orgánica del Poder Judicial, limitándose la LGT a mencionar que dichos deberes son los establecidos en aquella norma.

A diferencia del resto de obligados a informar a la Administración tributaria, los juzgados y tribunales, solo están obligados a proporcionar datos, pero no la documentación a partir de la cual se obtienen los mismos, puesto que el artículo 94.3 LGT solo a aquellos se refiere. También se observa, respecto a estos obligados un *tertium genus* distinto del suministro y de la captación: la información de oficio, lo cual abunda en la imposición de funciones a los mismos más allá de las que estrictamente les corresponden, puesto que deben de calificar todos los actos que pasan por sus oficinas.

En relación con el incumplimiento de los deberes que la normativa tributaria les impone, no existe infracción que lo tipifique, por lo cual nos encontramos ante una norma incompleta, es decir, sin consecuencias por su incumplimiento. Ello es así porque la sanción accesoria prevista en el artículo 186.3 LGT no les resulta de aplicación en virtud de lo establecido en el artículo 15 LOPJ que solo admite la separación, suspensión o traslado de jueces y magistrados por alguna de las causas previstas en la propia LOPJ.

Por lo que respecta a la competencia para formular el requerimiento, la misma

corresponde a la autoridad competente, pero nunca a quien solicita su formulación (a diferencia de lo que ocurre con las entidades bancarias y crediticias, en donde la autoridad simplemente autoriza que se formule el requerimiento). Puesto que no se establece un rango de autoridades en función del rango del tribunal, se da la circunstancia de que un delegado de la AEAT puede requerir directamente al Tribunal Supremo.

La personación por parte de los agentes de la Administración tributaria en las oficinas judiciales no es en principio posible porque el deber se limita a facilitar datos y la personación supondría el acceso a informes o antecedentes. Por otro lado el artículo 30.3 RAT, que admite la personación, habla solo de personas o entidades, ámbito en el que no entran los juzgados o tribunales. Aun así, el Tribunal Supremo ha admitido la personación para anotar quienes son las partes en un proceso, los representantes que intervienen en el mismo así como la cuantía del pleito.

En relación con la obligación de remitir a las oficinas liquidadores de su jurisdicción una relación mensual de los fallos ejecutados o de las sentencias por las que se transmitan o adjudiquen bienes o supongan incrementos de patrimonio, se observa que, por un lado no se establece un plazo para efectuar dicha remisión y por otro que no existe infracción prevista para el incumplimiento de dicho deber cuando se refiere al ITPAJD, pero si cuando se refiere al ISD, aunque solo de forma aparente puesto que la norma correspondiente remite a la LGT, en donde no se tipifica el incumplimiento.

A pesar de que juzgados y tribunales tienen el deber de remitir copia autorizada de los documentos que admitan en los que no conste la nota de haber sido presentados a liquidación, no hace la ley manifestación alguna en cuanto al régimen de infracciones derivado del incumplimiento de este deber (el artículo 198 LGT se refiere a la falta de presentación de declaraciones “en plazo”, de manera que, no se puede hablar de declaración en este caso ni tampoco existe, como se ha dicho, plazo alguno para el

cumplimiento de este deber).

NOVENA: Por lo que respecta a los deberes de información de los profesionales, cabe efectuar algunas observaciones.

Según el artículo 93.5 LGT, el deber de informar de los profesionales no alcanza a los datos no patrimoniales que conozcan que sean susceptibles de atentar, si se revelaran, contra el honor o la intimidad de sus clientes. Sin embargo los datos no patrimoniales raramente tendrán trascendencia tributaria, salvo que se trate de la identidad del cliente, información que ya consta en los libros a los que obliga la normativa fiscal. Por otro lado el honor y la intimidad ya gozan de la protección general del artículo 18.1 CE y, por lo tanto, aquel aparente límite al deber de informar resulta de aplicación al deber que, con carácter general, ya se establece en el artículo 93.1 LGT.

Respecto a los profesionales del asesoramiento o la defensa, cabe observar, respecto a abogados y procuradores, que los artículos 542.3 y 543.3 LOPJ establecen que no pueden declarar sobre los hechos que conozcan por razón de su actividad, lo cual parece colisionar con la obligación que se les impone.

Finalmente cuando se establece que los profesiones no pueden invocar el secreto profesional para impedir la comprobación de su situación tributaria, se está calificando, indirectamente, de secreto profesional a los datos no patrimoniales susceptibles de atentar contra el honor y la intimidad, cuando el ámbito del secreto profesional es considerablemente más amplio.

DÉCIMA: Otra de las limitaciones al deber de informar que establece el artículo 93 LGT es la derivada del secreto no ya de la correspondencia sino de su contenido, de manera que quedan desprotegidos el emisor y el destinatario y las direcciones de origen y partida de aquella correspondencia. Colisiona pues esta norma, en primer lugar con el artículo 18.3 CE que garantiza no ya el secreto de la correspondencia

sino el de las comunicaciones y en segundo lugar con la Ley del servicio postal universal que prohíbe a los operadores postales facilitar datos relativos a la existencia del envío, a su clase, a sus circunstancias exteriores a la identidad de remitente y destinatario o a sus direcciones.

UNDÉCIMA: La LGT establece la exoneración de responsabilidad cuando el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios contenidos en publicaciones y comunicaciones así como en las contestaciones a consultas. El desarrollo legal de la exoneración de responsabilidad hemos visto que puede dejar fuera determinados casos⁵³⁸: casos que, de ordinario, resultaran amparados por la exención de responsabilidad que, con carácter general, deriva de la observación de la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

El artículo 179.2.d) LGT relaciona algunos supuestos en los que se presume que la actuación del obligado tributario se ha producido con la diligencia debida y que por lo tanto existe exoneración de responsabilidad. Se menciona así: la actuación según los criterios manifestados por la Administración en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 LGT o la actuación de acuerdo con los criterios manifestados por la Administración en la contestación a consultas tributarias. En relación con las consultas, la pérdida de su carácter vinculante por causa de una modificación legislativa, pensamos que no debería de suponer, para quien ajustó su conducta al criterio en aquella contenido, incurrir en responsabilidad si dicha actuación se produjo poco después de la modificación. Lo mismo cabría decir respecto de la modificación de la jurisprudencia. Con mayor

⁵³⁸ Así por ejemplo: cuando una publicación hecha fuera del plazo previsto contiene un criterio, luego descartado, coincidente con el aplicado con anterioridad por un obligado tributario; caso de un error manifiesto en una publicación, que no puede considerarse criterio, que es el concepto al que se refiere la regulación de la exención de responsabilidad; casos relativos a contestaciones a consultas o resoluciones económico-administrativas, no difundidas por no considerarse de mayor trascendencia y repercusión...

razón si cabe, teniendo en cuenta que el conocimiento de la jurisprudencia resulta, dado su mayor volumen, todavía más complejo que el de la legislación.

DUODÉCIMA: Respecto a las obligaciones de información entre particulares resultantes del tributo y, en particular, en relación con el régimen de responsabilidad por el incumplimiento de dichas obligaciones, hemos visto que la LGT mayoritariamente tipifica las infracciones vinculadas al incumplimiento de los deberes de información frente a la Administración y, solo en la medida en que las conductas entre particulares derivadas de la aplicación del tributo inciden en la eficacia de dicha aplicación, contempla también infracciones a los deberes de información entre particulares. Aún así, en dos casos concretos, el deber de sigilo y el deber de entregar el certificado de retenciones, parece, el régimen sancionador, inclinarse más hacia los intereses de los obligados tributarios. Ello se justificaría en el hecho de que las técnicas de interposición, que es en lo que consisten las prestaciones entre particulares, tienen como finalidad hacer más eficaz la gestión de los tributos. En cualquier caso, la presión fiscal indirecta que dichas técnicas suponen para los ciudadanos, parece que debería de compensarse mediante un sistema de garantías tendentes, no ya a rebajar aquella presión sino a asegurar que dicho ciudadano no resulte perjudicado, por ejemplo, porque sus datos no están bien custodiados o porque la información que se le suministra es incorrecta.

DECIMOTERCERA: En relación con la responsabilidad derivada del incumplimiento de las obligaciones de facturación prevista en el art. 201.1 LGT cabe hacer distintas observaciones.

En primer lugar se utiliza la expresión “entre otras”, no concretando cuales son, además de las que se mencionan, las obligaciones de facturación susceptibles de ser incumplidas. Ello supone por un lado la violación del principio de tipicidad establecido en el artículo 178 LGT y por otro lado una violación del principio de calificación establecido en el artículo 183.2 LGT, puesto que, en éste último caso, las

obligaciones incluidas dentro de la expresión “entre otras” no reciben calificación alguna.

En segundo lugar, el establecimiento, para determinar la sanción, de un tipo porcentual cuya base es el importe del conjunto de operaciones que han originado la infracción supone una conculcación de los principios de proporcionalidad y culpabilidad, puesto que se ignora la gravedad de la conducta y se atiende exclusivamente al importe contenido en el documento objeto de la infracción.

En tercer lugar, en los casos de falta de expedición o conservación se establecen dos sanciones diferentes en función de si se conoce o no el importe de las operaciones, dejándose a manos del eventual infractor la elección de la sanción que le resulte más beneficiosa, puesto que, pudiendo acreditar el importe de las operaciones puede resultarle más ventajoso alegar ignorancia por ser inferior la sanción aplicable.

Finalmente, en relación con el principio de no concurrencia de infracciones, la pretensión reglamentaria de que solo la infracción por falta de conservación de facturas es incompatible con otras infracciones, constituye un exceso reglamentario contrario al artículo 180.3 LGT, que establece, precisamente, aquel principio.

DECIMOCUARTA: La sanción por incumplimiento del deber de utilizar el NIF supone la producción de tantas infracciones como veces se ha omitido dicha utilización. La inexistencia de un límite máximo, la facilidad con la cual, por error, dicha conducta se puede producir, la desaparición de la figura prevista en la anterior normativa relativa al incumplimiento general del deber de utilizar el NIF, la falta de consideración de cualquier tipo de graduación así como su calificación unitaria, hacen que la sanción pueda llegar a ser desproporcionada.

DECIMOQUINTA: La comunicación de datos por parte del perceptor de rentas al pagador de las mismas solo resulta obligatoria cuando la misma supone la aplicación de tipos de retención superiores a los de partida. Así pues, constituye esta

circunstancia un caso claro de distinción entre dos figuras que con frecuencia se confunden: la obligación y la carga. Cuando la información a comunicar supone la aplicación de tipos superiores, nos encontramos ante una obligación pero cuando supone la aplicación de tipos de retención inferiores, el perceptor de las rentas, si quiere beneficiarse de dichos tipos, deberá de levantar la carga de comunicar sus datos al pagador.

DECIMOQUINTA: La regulación de la infracción del deber de entregar el certificado de retenciones presenta deficiencias que hacen que la misma sea difícilmente aplicable. La norma no prevé un mecanismo para que quede constancia de que la comunicación por parte del pagador se ha producido. Por otro lado, al destinatario de la misma le resultará difícil probar la no recepción de la misma por tratarse de una prueba negativa. En cualquier caso, las posibilidades de acceso a los propios datos tributarios en poder de la Administración tributaria así como el deber de consignar las retenciones o ingresos a cuenta practicados en los documentos correspondientes, hacen que el certificado de retenciones tenga escasa relevancia y, por lo tanto, que la tenga la infracción que se tipifica.

DECIMOSEXTA: Dentro de las obligaciones de información entre particulares resultantes del tributo ocupa un lugar destacado la factura. La normativa de IVA, tanto comunitaria como nacional, exigen que, para que sea posible aplicarse las deducciones correspondientes derivadas de la mecánica del Impuesto es necesario estar en posesión de la factura original. Sin embargo, la factura no es un elemento constitutivo del derecho a la deducción. Incluso la falta en ella de algún requisito, no impide que pueda producir efectos fiscales. Por lo tanto, su ausencia o carácter defectuoso tienen como único efecto, de acuerdo con lo establecido en el artículo 105.1 LGT, invertir la carga de la prueba, en el sentido de que si aquel ante quien se pretendía hacer valer negaba su autenticidad, debía de probarlo, ahora, inexistente o defectuosa la factura, corresponderá a quien lo alega demostrar la realidad de la operación.

Conclusiones Finales

1. INTRODUCCIÓN. — 2. CONCLUSIONES ACERCA DE LAS PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN. — 3. APORTACIONES AL CUERPO DE CONOCIMIENTOS: 3.1. Fundamento de la comunicación tributaria. 3.2. Naturaleza jurídica de la comunicación tributaria. 3.3. Efectos de la comunicación tributaria.

1. Introducción

Al comenzar este trabajo habíamos manifestado, ya en el planteamiento del problema a investigar, que nuestra intención era estudiar los fundamentos, la naturaleza y los efectos jurídicos de los distintos flujos de información que se dan en el ámbito de la aplicación de los tributos. Habíamos reforzado, además, nuestra declaración de intenciones con el propósito de buscar un fundamento y una naturaleza común a aquellos flujos informativos, agrupados todos bajo la denominación de “comunicación tributaria” y ello a pesar de que alguna de la doctrina más solvente, con la que, puntualmente, no hemos coincidido, había afirmado que tanto el fundamento como la naturaleza jurídica no podían ser los mismos en todos los flujos¹.

En relación con el fundamento jurídico hemos empezado por ensayar la posibilidad de que el principio de eficacia pueda constituir el marco fundamental común a los distintos flujos. Para ello, hemos apuntado su importancia en el Estado Social y Democrático de Derecho, que requiere, para su materialización, la intervención de dicho Estado en los más diversos ámbitos de actuación. Así, en la medida en que se hace necesaria la intervención del Estado, dicha intervención debe de ser eficaz,

¹ Cfr. LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Los deberes de información tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales – Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, Paracuellos del Jarama (Madrid), 1992, pág. 18 y GARDINI, G., *La comunicazione degli atti amministrativi. Uno studio alla luce della Legge 7 agosto 1990, N.241*, Giuffrè, Milano, 1996, pág. 11

entendida esta eficacia en sentido amplio, en tanto que comprensiva de la eficiencia. Sentada la importancia de este concepto hemos estudiado el marco legal que lo delimita, tanto desde el ámbito constitucional como en relación al régimen jurídico de las Administraciones Públicas y, en particular, en el caso de la Administración tributaria. Asimismo, hemos hecho acopio de las aportaciones jurisprudenciales tendentes a fijar dicho principio al tiempo que hemos resaltado su necesaria vinculación con el principio de legalidad, dada la tendencia administrativa a soslayar la norma bajo el pretexto de la eficacia.

Finalmente, descrita la configuración jurídica de nuestro principio, lo hemos aplicado a los distintos flujos que conforman nuestro concepto de comunicación tributaria para comprobar que, efectivamente, el mismo subyace en cada uno de aquellos, lo cual nos ha permitido afirmar que el principio de eficacia constituye el fundamento de la comunicación tributaria.

Puesto que nuestro estudio, por lo que al fundamento de la comunicación tributaria se refiere, no se limitaba, según habíamos declarado ya en la Introducción, a la determinación del fundamento común de los distintos flujos, hemos profundizado en los fundamentos específicos de cada uno de los flujos de información que tienen lugar en el ámbito de la aplicación de los tributos. Así, hemos analizado tanto su fundamento constitucional como su fundamento legal, y ello porque moviéndonos en el plano del Derecho Público y rigiendo el principio de vinculación positiva de la Administración a la Ley y al Derecho, nos ha parecido más adecuado incidir en el ámbito de las normas con preferencia al de los valores y los principios, aunque también a ellos nos hemos referido.

Bajo el título de *naturaleza jurídica de la comunicación tributaria* nos hemos adentrado en los conceptos de obligación y deber así como en la descripción de las distintas situaciones jurídicas subjetivas susceptibles de producirse en el ámbito de la información tributaria, hemos descrito la posición de la información dentro de los

distintos esquemas dogmáticos del fenómeno tributario, hemos desarrollado un estudio crítico de los distintos criterios propuestos para distinguir entre obligaciones y deberes y, finalmente, hemos llevado a cabo un estudio de los deberes tributarios (entendidos estos en sentido amplio), primero con carácter general y, posteriormente, en relación con cada uno de los flujos de información considerados. Hemos concluido, por fin, con que la naturaleza jurídica común de los distintos flujos, y por lo tanto la de la comunicación tributaria, es la de un deber tributario, entendido este en sentido amplio.

En relación con los criterios de distinción entre obligación y deber, hemos visto que los mismos pueden resultar de aplicación en el ámbito del ordenamiento italiano, de cuya doctrina proceden, pero no en el nuestro, que adopta un concepto de obligación más amplio que el meramente vinculado a la patrimonialidad (véase al respecto nuestro art. 1088 CC y compárese con el art. 1174 del CC italiano). Asimismo, hemos observado, que la traducción de la expresión italiana "*obblighi*" por "deberes" no se ajusta a la realidad de nuestro Derecho, siendo la expresión más adecuada, como término correlativo de aquella, la de "obligaciones formales".

El último gran bloque lo hemos dedicado a los *efectos de la comunicación tributaria*, con especial atención al régimen de la responsabilidad derivada del incumplimiento de los deberes de información.

Dentro del ámbito de la responsabilidad derivada de los actos de la Administración, hemos encontrado tres tipos de efectos: la exoneración de responsabilidad (en realidad ausencia de responsabilidad), las acciones de reembolso y las acciones de responsabilidad patrimonial, alrededor de los cuales hemos desarrollado esta parte de nuestra exposición. Por el contrario, en el ámbito del incumplimiento de los deberes de información a la Administración o entre particulares, resulta de aplicación el régimen sancionador tributario, del cual hemos llevado a cabo un estudio pormenorizado para cada uno de los flujos de información considerados.

Finalmente, también en el campo de los efectos, hemos dedicado especial atención a los presupuestos objetivos de la responsabilidad de la Administración, a las distintas manifestaciones del deber de informar a los ciudadanos y a los efectos, distintos de la responsabilidad, de la información dirigida a la Administración así como de la que esta dirige a los ciudadanos.

2. Conclusiones acerca de las preguntas de investigación

Al final del tercer epígrafe de la Introducción planteábamos cuales habían de ser las preguntas a las que esta investigación pretendía dar respuesta. Dado que para acometer el instituto que nos trae hemos dedicado dos capítulos a configurar los instrumentos conceptuales que nos habían de proporcionar el marco teórico imprescindible en el que movernos, con carácter previo a la exposición de las conclusiones que dan respuesta a cada pregunta de investigación, haremos mención también² a algunas de las conclusiones derivadas de aquellos dos primeros capítulos que nos han parecido relevantes para introducir las que directamente abordan nuestro objeto de estudio.

2.1. Conclusiones sobre el marco teórico del objeto de estudio

PRIMERA. Comunicación tributaria

La Administración pública, para el desarrollo de las funciones que tiene encomendadas, en cuanto que servidora de los intereses públicos, necesita la colaboración de los ciudadanos. Al mismo tiempo, para que dicha colaboración sea lo más eficaz posible, es decir, para que aquellas funciones resulten satisfactoriamente resueltas, se requiere que los ciudadanos estén suficientemente informados. Así, para la consecución de los fines colectivos encomendados a la

² Subepígrafe siguiente.

Administración, resulta imprescindible la existencia de canales de comunicación entre los sujetos llamados a intervenir con el objetivo de alcanzar aquellos fines, garantizando así la adecuada conexión de aquella con el servicio objetivo al interés general.

Al entramado de relaciones comunicativas entre los distintos sujetos llamados a intervenir lo hemos calificado como "comunicación pública". Esta expresión, carente de un significado unívoco y concreto, y por lo tanto de un alcance objetivo y determinado, ha sido utilizada, por un lado, con significados muy distintos (en este sentido, hemos elaborado, *ad exemplum*, una relación de los distintos usos que la LGT hace de la palabra "comunicación") y, por otro, se han utilizado diferentes expresiones para referirse a la comunicación pública (también aquí citamos algunos ejemplos).

Esta diversidad conceptual, junto con la necesidad de centrarnos, *ratione materiae*, en un aspecto muy concreto de la comunicación pública, la comunicación tributaria, nos ha llevado, a dedicar un capítulo a determinar su significado y alcance, es decir a delimitar los contornos de nuestro objeto de estudio, delimitación que hemos llevado a cabo mediante la fijación de los sujetos que intervienen en este tipo de comunicación, del objeto que la integra, que es la información tributaria, de la función que desarrolla, que tanto puede ser la de contribuir a la formación de la voluntad del receptor como la alteración o confirmación de la misma y, finalmente, completamos aquella delimitación con la descripción de su contenido: los distintos flujos de información.

Tres son los sujetos a tener en cuenta, sino exclusiva si fundamentalmente, en la comunicación tributaria: la Administración tributaria, cualquier otra Administración (incluso tributaria) y los ciudadanos. En el ámbito de la Administración del Estado, dentro de la Administración tributaria cabe considerar, primariamente, la AEAT, la DGT y los tribunales económico-administrativos, correspondiendo a la primera la

aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y la revisión en vía administrativa distinta de las reclamaciones, a la segunda la contestación a consultas tributarias y a los terceros la resolución de las reclamaciones económico-administrativas.

En relación con otras Administraciones, las mismas forman parte de nuestro ámbito de estudio en la medida en que también las personas públicas deben de proporcionar a la Administración tributaria toda clase de información susceptible de tener trascendencia tributaria.

Por lo que respecta al último de los sujetos citados: el ciudadano, hemos utilizado esta expresión con carácter general excepto en aquellos casos en que resulta clara su condición de obligado tributario. Hemos utilizado también la expresión “particular”, por coherencia con la terminología utilizada por la LGT, cuando se refiere a las obligaciones de información entre particulares resultantes del tributo.

En relación con el objeto de la comunicación tributaria: la información, esta la hemos entendido desde el punto de vista del emisor, es decir como puesta a disposición, puesto que de entenderse desde el punto de vista del receptor, la información estaría constituida por los conocimientos adquiridos por este como consecuencia de la información recibida, variable de carácter subjetivo de difícil, cuando no imposible, determinación, que resultaría incompatible con el cuadro de objetivos ciertos, definidos y estables en que, necesariamente, debemos desenvolvemos.

Por lo que respecta a la función de la comunicación tributaria, más allá de la mencionada con carácter genérico, hemos concluido que la misma sienta las bases, cuando no constituye el núcleo mismo, de la aplicación de los tributos, en la medida en que coadyuva tanto al conocimiento de los hechos imposables, o de los datos necesarios para su liquidación, recaudación o inspección, como al ejercicio, por parte de la Administración tributaria, de sus potestades de control (así, y por lo que

respecta a la información a los ciudadanos, resulta evidente que un adecuado suministro de la misma reduce las necesidades de posteriores intervenciones administrativas).

SEGUNDA. Flujos de información

Si bien hemos dedicado un capítulo a la concreción de nuestro objeto de estudio, la comunicación tributaria, no resulta menos necesario dedicar otro a precisar su contenido, puesto que, en definitiva, lo que pretendemos es inducir un concepto general a partir de sus elementos componentes.

Teniendo en cuenta que la comunicación requiere necesariamente el establecimiento de relaciones interpersonales que tienen por objeto la transmisión de información entre los mismos, dicha comunicación puede adoptar múltiples modalidades en función del número de sujetos que intervienen en aquella relación comunicativa. Nosotros nos hemos centrado en las relaciones comunicativas de carácter bilateral, tanto por razones de carácter metodológico (la construcción de una categoría requiere partir de esquemas elementales para, si procede, posteriormente, desarrollarlos sobre bases que presenten suficientes niveles de certidumbre) como por razones de carácter práctico ya que las relaciones comunicativas en el ámbito tributario suelen tener precisamente aquel carácter bilateral³.

En cada relación comunicativa hemos considerado, para identificarla, los sujetos que intervienen así como el sentido que sigue el flujo informativo.

³ Ciertamente puede predicarse una relación trilateral en aquellos casos de prestaciones entre particulares resultantes del tributo, en donde se interpone a un sujeto entre la Administración y el ciudadano que se pretende gravar o en aquellos otros casos en que se requiere a un ciudadano información correspondiente a un tercero. Sin embargo, en la medida en que dichas relaciones no se producen simultáneamente las mismas pueden ser fraccionadas y estudiadas individualmente.

Así pues, consideramos relaciones entre Administración tributaria y ciudadanos (u otras Administraciones, órganos o agentes) y relaciones entre ciudadanos, en ambos casos derivadas, dichas relaciones, de la aplicación de los tributos.

Estas relaciones a su vez, dan lugar a cuatro flujos de información: información de la Administración tributaria hacia los ciudadanos, información de los ciudadanos hacia la Administración tributaria, información entre Administraciones (una de las cuales por lo menos es tributaria) y, finalmente, información entre ciudadanos.

La información entre Administraciones, salvo en los capítulos iniciales, y con la finalidad de centrar la cuestión, la hemos considerado incluida, por no aportar nada la distinción, por una parte dentro del flujo de información de la Administración tributaria hacia los ciudadanos (en lo que se refiere a la información que la Administración tributaria proporciona a otras Administraciones) y, por otra, dentro del flujo de información de los ciudadanos hacia la Administración tributaria (por lo que se refiere a la información que otras Administraciones deben de proporcionar a la Administración tributaria).

TERCERA. Información a los ciudadanos

En relación con la información a los ciudadanos, hemos abordado la cuestión de una forma claramente generalista, sin referirnos a normas concretas más allá de las citadas con ejemplos ilustrativos. La doctrina italiana ha realizado importantes aportaciones al tema, solo raramente aprovechadas por nuestra doctrina, aunque, preciso es reconocerlo, cuando se ha hecho, ha sido de forma brillante⁴.

⁴ Nos referimos al trabajo de GALÁN citado a lo largo de nuestro trabajo y del que, en parte, somos tributarios: GALÁN GALÁN, A., “La Comunicación Pública”, en TORNOS MAS, J. y GALÁN GALÁN, A. (Coords.), *Comunicación Pública*, Marcial Pons, Madrid, 2000.

Nos hemos centrado en dos tipos concretos de comunicación, por ser los mismos los únicos relevantes en relación con la materia a la que nos referimos, los tributos y al aspecto concreto en el que nos centramos, su aplicación: la llamada "comunicación jurídico-formal" y la conocida como "comunicación de servicio".

En relación con la comunicación jurídico-formal, destinada a regular relaciones jurídicas, en el sentido de servir a la aplicación de las normas así como de garantizar la posibilidad de conocerlas, nuestro análisis ha girado alrededor de los conceptos de conocimiento y cognoscibilidad, justificando la necesidad de descartar el primero tanto por su alto grado de indeterminabilidad como por las exigencias de certeza del ordenamiento jurídico. En el ámbito de las normas, aunque a veces también de los actos, el instrumento jurídico que sirve a la cognoscibilidad es el de la publicidad y el instrumento material viene constituido por la publicación en diarios oficiales (físicos o digitales). En el ámbito de los actos administrativos el instrumento jurídico que sirve a la cognoscibilidad es la notificación.

Dentro de la comunicación jurídico-formal hemos destacado las órdenes del Ministro de Hacienda, las consultas tributarias, los textos actualizados de las normas estatales con rango de Ley y Real Decreto en materia tributaria, las comunicaciones y las certificaciones tributarias.

Por lo que se refiere a la comunicación de servicio, cuya finalidad es informar bien sobre la existencia de un servicio o sobre las reglas de su utilización o bien sobre la normativa aplicable o sobre la organización de la Administración, nos hemos fijado en su tipología, distinguiendo entre información genérica o individualizada, periódica o puntual, suministrada de oficio o a instancia de parte. En esta última distinción, se suele hablar de comunicación pasiva y comunicación activa, respectivamente. Esta distinción se produce teniendo en cuenta el punto de vista del ciudadano, de la actitud que observa. Sin embargo, la LTBG, adopta el punto de vista de la Administración, de la actitud que la misma observa, calificando de activa la primera

(la información suministrada de oficio) y de pasiva la segunda (la suministrada a instancia de parte). Teniendo en cuenta que la información al ciudadano constituye un derecho para el mismo y que la Constitución reserva a los mismos una posición preeminente, el centro de gravedad debería de girar alrededor de este y por lo tanto el carácter activo o pasivo debería de definirse a partir del ciudadano y no de la Administración.

La declaración de conocimiento contenida en la información propia de una comunicación de servicio exige que dicho conocimiento sea exacto (tanto respecto a los hechos como al derecho), inequívoco (no debe de reenviar a otras fuentes), preciso (debe de evitar ambigüedades), claro (preferentemente escrito), completo (pero adaptado a las necesidades del destinatario), comprensible (adaptado al receptor) y actual (especialmente si es de carácter jurídico). La información en su conjunto deberá de ser oportuna, es decir tempestiva, suministrarse cuando todavía es posible satisfacer las necesidades del receptor.

Resulta también relevante, por lo que se refiere a la comunicación de servicio, la forma como se estructure el suministro de información, ya que esta incide directamente en el servicio sobre el que se informa. Así, una prestación autónoma del servicio de información siempre tendrá menos incidencia sobre el servicio publicitado que si dicha prestación se integra en el mismo servicio, de tal manera que, en este último caso, tanto la calidad como el grado de cumplimiento de los objetivos de uno de ellos incidirá sobre el otro.

Por lo que respecta al tipo de información, la información administrativa puede ser particular (art. 35.a) LRJAPAC) o general (art. 35.g) LRJAPAC). La información general es la relativa a los requisitos técnicos o jurídicos que las disposiciones imponen a los proyectos o actuaciones de los ciudadanos. Este tipo de información, puede ser, a su vez, de carácter intraprocedimental, es decir vinculada a una relación jurídico-tributaria preexistente o extraprocedimental, cuando no existe aquella

vinculación previa. Pertenecen al primer tipo tanto la información sobre el estado de tramitación de un procedimiento (art. 34.1.e) LGT) o la información sobre la naturaleza y alcance de las actuaciones inspectoras (art. 34.1.ñ) LGT) y al segundo tipo el suministro de textos actualizados con rango de Ley y Real Decreto (art. 86.1 LGT), la información sobre la tributación de determinados sectores o fuentes de renta (art. 87.1 LGT) o la información sobre el valor de los inmuebles con carácter previo a su adquisición o transmisión (art. 90 LGT).

La información, en cualquier caso, debe de ser suministrada en cantidad y calidad suficiente. La cantidad será suficiente cuando satisfaga los intereses del receptor, lo cual ocurrirá si a partir de la misma puede adoptar las decisiones pertinentes. La calidad, por su parte, será suficiente si se utiliza la técnica de comunicación adecuada y el contenido de la información resulta ser de interés para el receptor.

CUARTA. Información a la Administración tributaria

El deber de colaborar con la Administración se establece, con carácter general, en el art. 39.1 LRJAPAC, lo cual no supone una habilitación general para que la colaboración pueda exigirse en todo caso, puesto que la misma norma establece que debe de haber previsión legal específica, previsión que también deberá de fijar las consecuencias de su incumplimiento. En el ámbito tributario esta previsión la encontramos en el art. 93.1 LGT, ubicado, dicho sea de paso, bajo una sección cuyo título: “colaboración social en la aplicación de los tributos”, nada tiene que ver con su contenido.

Es importante resaltar que no cabe confundir, aunque alguna vez incluso el Tribunal Constitucional lo ha hecho⁵, colaboración con sujeción, situación esta última que solo puede predicarse con relación a la Ley.

⁵ STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 3º, párrafo 1º (RTC 1990\76). Cfr. nota 125.

En este sentido, en la información a la Administración tributaria, nos encontramos dentro del ámbito de la colaboración; sin embargo, se ha excluido, como forma de colaboración, la declaración del propio hecho imponible, puesto que en este caso nos encontramos ante obligaciones formales producto del normal contenido de la relación jurídico-tributaria principal.

En un sentido estricto, se han excluido incluso, del ámbito de la colaboración, las obligaciones de información establecidas a cargo de los propios obligados tributarios en relación con ellos mismos, de tal manera que la colaboración se limitaría a la información que suministra un obligado tributario relativa a terceras personas.

Dentro de la información a la Administración tributaria suele distinguirse entre información por suministro (siempre relativa a terceros), que puede ser periódica o puntual, e información por captación, que puede estar relacionada con un procedimiento concreto de aplicación de los tributos o ser independiente de cualquier procedimiento. Además, existe un *tertium genus* en virtud del cual la información puede ser obtenida directamente de aquel en cuyo poder se halle.

QUINTA. Información entre Administraciones

Aunque la comunicación entre Administraciones, dentro del marco que hemos establecido, constituye un caso particular de información a la Administración tributaria, ha sido preciso distinguir la colaboración interadministrativa del deber de informar a la Administración tributaria por parte de otras Administraciones, tributarias o no. El deber de colaboración entre las Administraciones constituye un género al que pertenecen tanto la cooperación, en donde existe un alto grado de voluntariedad, y la coordinación, en donde predomina la potestad de una Administración sobre las otras. Habiendo excluido la voluntariedad de nuestro concepto de comunicación y no encontrándonos ante actuaciones de coordinación, el deber de informar a la Administración tributaria por parte de otras Administraciones

resulta ajeno, salvo escasas excepciones, al ámbito de la colaboración interadministrativa. Dicho deber de informar, halla pues su fundamento legal no en el art. 4.1.d) LRJAPAC sino en el art. 93.1 LGT. Así, básicamente, no existe diferencia entre el deber de cualquier ciudadano y el de cualquier Administración en lo que al deber de informar a la Administración tributaria se refiere.

En relación al deber de juzgados y tribunales de proporcionar “datos”, establecido en el art. 94.3 LGT, hay que decir que, a diferencia de los demás obligados tributarios, los jueces y tribunales no están obligados a proporcionar la documentación a partir de la cual se obtienen aquellos datos. Podría pensarse por lo tanto que, en este caso, aquella documentación podría suministrarse en virtud del principio de colaboración interadministrativa, sin embargo, el art. 4.1.c) LRJAPAC, relativo a la colaboración, solo resulta aplicable a las Administraciones Públicas, dentro de la cual no entra, según el art. 2 LRJAPAC, la Administración de justicia.

SEXTA. Información entre ciudadanos

Las llamadas obligaciones entre particulares resultantes del tributo han sido conceptuadas por el legislador como obligaciones materiales en el art. 17.3 LGT. Sin embargo, hemos visto que ello solo parcialmente es cierto puesto que también existen obligaciones formales entre particulares. Basta con observar el art. 29 LGT, relativo a las obligaciones tributarias formales, para darnos cuenta de que en él se contienen numerosas obligaciones tributarias formales entre particulares. Ciertamente, dichas obligaciones, giran siempre alrededor de prestaciones pecuniarias, pero la documentación de dichas prestaciones, así como los datos necesarios para la elaboración de dicha documentación, requiere, necesariamente, de prestaciones formales como la emisión de facturas y certificados de retenciones así como el suministro de datos para la elaboración de dichos documentos o para la práctica de retenciones, o ingresos a cuenta.

La interposición de terceros entre la Administración y el obligado tributario al que se quiere gravar constituye una técnica tributaria dirigida a simplificar la gestión del tributo por la vía de reducir el número de ciudadanos con los que aquella debe de establecer relaciones jurídicas al tiempo que permite anticipar el flujo de fondos hacia la Hacienda Pública.

2.2. ¿Cuál es el fundamento jurídico de la comunicación tributaria y cuales los fundamentos jurídicos específicos de cada uno de los flujos que la integran?

SÉPTIMA. El principio de eficacia como fundamento de la comunicación tributaria

Los distintos flujos informativos estudiados tienen fundamentos propios, sin embargo, hemos constatado también un fundamento común que, precisamente por esta característica, constituye el fundamento de la comunicación tributaria: el principio de eficacia.

El art. 103.1 de la Constitución exige que la actuación de la Administración se desarrolle con observación de dicho principio. Puesto que además dicha actuación, según la misma norma, debe de estar plenamente sujeta a la Ley y al Derecho, implícitamente, la necesidad de que la Administración actúe según el principio de eficacia, vincula también al legislador, que debe de articular un sistema, tributario en nuestro caso, tendente a facilitar aquella actuación eficaz. Por dicho motivo, los deberes o potestades legales deben de establecerse por el legislador teniendo en cuenta aquel principio. Así, el deber de informar a la Administración o el de esta de informar a los ciudadanos o la utilización de mecanismos de interposición para optimizar la gestión de los tributos, constituyen técnicas legislativas, en el ámbito de la información, tendentes a garantizar la actuación eficaz de la Administración. En cualquier caso, hay que tener en cuenta que aquella actuación, no constituye un deber

de resultado sino de llevar a cabo una actuación tendente a la obtención de dicho resultado.

Pero la actuación de la Administración, no tan solo ha de ser eficaz, ha de ser eficiente, es decir, alcanzar sus objetivos al mínimo coste posible. Hablamos de eficacia en sentido amplio en la medida en que nos referimos también a la eficiencia. La Administración, puede conseguir, por si misma, mucha de la información que obtiene por vía de colaboración. En este sentido, su actuación sería eficaz, pero si, con menos costes globales, puede obtenerla de los ciudadanos, acudir a estos, sin que ello constituya uso abusivo o desproporcionado de aquella facultad (en relación con los costes indirectos que, eventualmente, pueden derivar de la carga que a aquellos se les impone), supone una forma de materialización del principio de eficacia, en el sentido de actuación eficiente.

Dada la función interventora que desarrolla la Administración tributaria (que, a diferencia de lo que ocurre con otras Administraciones, de carácter económico o prestacional, no persigue la producción de bienes o servicios, sino la efectiva materialización del Derecho), el mayor aprovechamiento de los medios por parte de aquella, que daría lugar a una actuación eficiente, debe de quedar limitado al ámbito de la legalidad administrativa, en el sentido de que la Administración solo puede hacer aquello que le está permitido, no aquello que, simplemente, no le está prohibido, en virtud del principio de vinculación positiva de la Administración al ordenamiento jurídico (*quae non sunt permissae prohibita intelliguntur*).

En relación con la información a los ciudadanos si bien esta sirve para garantizar su seguridad jurídica, también sirve al objetivo de facilitar sus funciones a la Administración, puesto que el correcto cumplimiento de los deberes tributarios por parte de aquellos ciudadanos deriva, en buena medida, del grado y calidad de la información recibida de la Administración. En definitiva pues, la información a los ciudadanos sirve a la actuación eficaz de la misma Administración.

En la información a la Administración, sirven al principio de eficacia tanto la información por suministro o por captación como la obtención directa e inmediata, allí donde aquella se encuentre, con el único límite de que la misma tenga trascendencia tributaria.

Finalmente, en el ámbito de la información entre particulares, la misma técnica de interposición de sujetos entre los llamados a contribuir y la Administración, supone una manifestación del principio de eficacia, en la medida en que se reducen drásticamente los ciudadanos con los que aquella debe de relacionarse.

Hemos visto pues, que el principio de eficacia se halla en la raíz de todos los flujos que estudiamos, lo cual nos permite afirmar que el fundamento de la comunicación tributaria, con independencia de los fundamentos específicos de cada flujo, lo constituye dicho principio.

OCTAVA. Fundamentos de los distintos flujos de información tributaria

En relación con la información a la Administración, cuando la misma se refiere al mismo obligado tributario al que se requiere, existe una vinculación directa entre el deber de informar y el deber de contribuir establecido en el artículo 31.1 de la Constitución, basado a su vez en la capacidad económica. Sin embargo, cuando la información se refiere a terceros distintos del obligado requerido, la capacidad económica no interviene, más allá de lo necesario para ponderar el carácter proporcionado de la colaboración requerida y, por lo tanto, no podemos basarnos en el deber de contribuir para fundamentar el deber de informar a la Administración. En estos casos, el fundamento hay que buscarlo en la facultad del legislativo para establecer prestaciones personales de carácter público, establecidas en el artículo 31.3 de la Constitución, que, no necesariamente deben de suponer una actividad directa de los particulares, aunque una parte de la doctrina exige dicho requisito. El fundamento legal, a su vez, vendría establecido en el art. 93.1 LGT, puesto que es a

través del mismo que se atribuyen potestades a la Administración en materia de obtención de información.

Siguiendo esta línea argumental, en relación con la información entre particulares, puesto que no cabe aquí hablar de información sobre terceros y siendo relevante la capacidad económica (pues la información exigida se relaciona con la operación realizada), el fundamento constitucional estaría constituido por el deber de contribuir establecido en el art. 31.1 de la Constitución. A su vez, el fundamento legal lo encontramos tanto en el art. 17.3 LGT, que aunque se refiere a las obligaciones materiales, cabe considerar incluidas, como ya hemos dicho, aquellas obligaciones formales intrínsecas a la propia prestación pecuniaria, como en el art. 24 LGT (relativo al objeto de las obligaciones entre particulares), como, finalmente, en el art. 29 LGT referido, en su primer apartado, a las obligaciones formales en general. En la medida en que el segundo apartado de este artículo especifica algunas de dichas obligaciones formales constituye también el fundamento legal de las obligaciones entre particulares resultantes del tributo.

Finalmente, en relación con la información a los ciudadanos, en lugar de tomar el punto de vista de la Administración, hemos adoptado el punto de vista de aquellos. Y ello porque dicha información además de servir al principio de eficacia, sirve al principio de seguridad jurídica de los ciudadanos, cuya posición constitucional (Título Primero) resulta especialmente preeminente, dada su ubicación sistemática, en relación con la ocupada por el principio de eficacia (Título Cuarto). Por este motivo, hablamos aquí, no del deber de la Administración de informar sino del derecho de los ciudadanos a ser informados.

En este caso, nos hemos introducido en la estructura del concepto de seguridad jurídica, distinguiendo entre una acepción objetiva, que supone por un lado que las normas deben de ser claras, estables y relevantes y por otro que deben de ser eficaces y obedecidas espontáneamente, y una acepción subjetiva, que supone que las normas

deben de ser susceptibles de conocimiento, de manera que, más allá de la publicidad formal, los mecanismos de información al ciudadano, buscan garantizar el principio de seguridad jurídica, incidiendo, precisamente, sobre el aspecto subjetivo de la misma.

2.3. ¿Cuáles son las situaciones jurídicas subjetivas susceptibles de producirse en el ámbito de la comunicación tributaria?

NOVENA. Deberes y obligaciones

Con la finalidad de determinar la naturaleza jurídica de la comunicación tributaria, hemos comenzado por realizar un estudio sobre la distinción entre obligaciones y deberes. Existen deberes que no son correlativos de derechos y a los cuales, hemos llamado deberes en sentido estricto. En otros casos sin embargo, existe otro tipo de deberes que se corresponden con derechos subjetivos. Dichos deberes se inscriben dentro de una relación jurídica y reciben el nombre de obligaciones. A su vez, dentro de las obligaciones, distinguimos por un lado obligaciones no pecuniarias, llamadas unas veces simplemente deberes (lo cual suele dar lugar a confusión) y otras obligaciones formales y por otro, obligaciones pecuniarias, llamadas unas veces simplemente obligaciones (lo cual, nuevamente, da lugar a confusiones) y otras obligaciones materiales. Al género común que agrupa obligaciones (formales y materiales) y deberes en sentido estricto, se le llama deberes en sentido amplio. Entre los deberes en sentido estricto y las obligaciones no patrimoniales suele mediar un proceso de concreción de los primeros hacia las segundas, aunque no siempre el deber en sentido estricto es susceptible de concreción. Frente a la obligación existirá siempre un derecho subjetivo, frente al deber en sentido estricto, puede existir una potestad, un interés legítimo o un simple interés no protegido por el ordenamiento jurídico.

DÉCIMA. Situaciones jurídicas subjetivas

Entre sujetos de derecho pueden producirse situaciones jurídicas activas, cuando se amplía su esfera jurídica, o situaciones jurídicas pasivas, cuando aquella se reduce. En el primer caso hablamos de potestades, derechos subjetivos o intereses legítimos. En el segundo de situaciones de sujeción o vinculación, de deberes en sentido estricto o de obligaciones.

Entre las situaciones jurídicas activas de la Administración hemos destacado las potestades y los derechos subjetivos. La potestad es un poder atribuido por el ordenamiento a la Administración que implica la posibilidad de que esta actúe frente a círculos genéricos de personas debiendo estas de soportar los efectos de su eventual ejercicio. El derecho subjetivo, poder reconocido por el ordenamiento y, por lo tanto, tutelado judicialmente, puede proceder directamente de la ley o del ejercicio de una potestad administrativa (previamente atribuida por el ordenamiento). Al contrario que la potestad, el derecho subjetivo se ubica siempre dentro de una relación jurídica concreta, recae sobre objetos específicos y determinados y se corresponde con una obligación de un sujeto obligado.

En relación a las situaciones jurídicas activas del ciudadano encontramos las potestades, los derechos subjetivos y los intereses legítimos. Las potestades de los ciudadanos no tienen el alcance de las potestades de la Administración aunque sin embargo, también se dan en este caso, si bien con frecuencia, adoptan nombres distintos (derechos de opción, potestad de acción, facultades,...). En relación a los derechos subjetivos de los ciudadanos, resulta de aplicación lo dicho en relación con los derechos subjetivos de la Administración. El ciudadano, puede ser titular de derechos subjetivos en el ámbito tributario tanto frente a la Administración como frente a otros ciudadanos (retención, repercusión, entrega de facturas o certificados de retenciones,...). Los intereses legítimos son aquellos derivados de una norma o actuación administrativa destinada a la protección de intereses generales pero que, indirectamente, dicha norma o actuación, produce un beneficio a un tercero de tal

manera que el mismo está legítimamente interesado en que dicha situación se mantenga. Los mecanismos de tutela judicial de los intereses legítimos son idénticos a los de los derechos subjetivos.

Entre las situaciones jurídicas pasivas encontramos la sujeción, el deber y la obligación.

Hemos hablado únicamente de sujeción cuando nos referimos a la vinculación con la Constitución y con el resto del ordenamiento jurídico: en los demás casos, por ejemplo en los casos de vinculación a potestades administrativas, hablamos simplemente de "vinculación". La vinculación constituye el término correlativo al de potestad. La utilidad de este concepto, sujeción o vinculación, ha sido cuestionada, bien porque puede equipararse a un deber de soportar o bien por su escaso contenido.

Por lo que respecta a los deberes y obligaciones, ambos se engloban, como hemos dicho, dentro de un concepto más genérico de deberes en sentido amplio, denominándose los primeros deberes en sentido estricto. Una parte de la doctrina, ha considerado que las obligaciones tienen carácter exclusivamente patrimonial: sin embargo, deben de incluirse dentro de las mismas las que denominamos obligaciones no patrimoniales. La conceptualización de las obligaciones a partir de un pretendido carácter exclusivamente patrimonial deriva de una importación mecánica de la doctrina italiana, en la que tiene sentido dicha consideración puesto que el artículo 1174 de su CC, establece que las obligaciones, necesariamente han de tener carácter patrimonial. Sin embargo, nuestro Código Civil, en su artículo 1088 establece claramente que las obligaciones pueden tener carácter no patrimonial. Partimos además de que el derecho de crédito en que consiste el derecho subjetivo correlativo a la obligación no necesariamente, como reconoce la doctrina más autorizada que citamos, debe de tener carácter patrimonial, puesto que se define como el derecho del acreedor a exigir del deudor determinada prestación, que puede, perfectamente, ser una prestación de hacer.

Nos ha parecido oportuno también distinguir entre obligaciones formales y deberes en sentido estricto. Así, la obligación, puede establecerse directamente o bien ser el resultado final de un proceso de concreción de un previo deber en sentido estricto. La transición del deber en sentido estricto hacia la obligación supone la concreción tanto de los sujetos sobre los que recae el deber, indeterminados inicialmente, como del alcance de la conducta en que la prestación consiste. Naturalmente, si hablamos de obligaciones formales, la prestación será de carácter no patrimonial.

A la vista de todos los conceptos hasta aquí desarrollados, hemos descrito los distintos flujos de información en base a dichos conceptos. Así, en la información hacia la Administración, la norma establece un deber general y una correlativa potestad a favor de la Administración. Cuando la potestad se ejerce, el deber se convierte en obligación, sin embargo, según el grado de concreción hablaremos inicialmente de una mera sujeción o vinculación; en la medida en que se inicie un proceso de concreción pasaremos a hablar de deber en sentido estricto y, finalmente cuando esté determinado el obligado tributario así como el objeto de la prestación exigida por la Administración, nos encontraremos ante una obligación de informar a la Administración.

Por lo que se refiere al deber de informar a los ciudadanos, a partir de la distinción entre normas de acción (que no otorgan derecho subjetivo alguno al destinatario de la información para exigirla) y normas de relación (en donde el ordenamiento concede un poder al destinatario de la información), hemos hablado, respectivamente, de intereses (que pueden ser legítimos o no) y de derechos subjetivos, de aquellos ciudadanos, a ser informados por la Administración. Dentro del primer grupo hemos incluido la remisión de comunicaciones y la publicación de los textos actualizados de las normas tributarias, de disposiciones aprobadas durante el año y la doctrina administrativa de mayor trascendencia y repercusión. Dentro del segundo, el de los derechos subjetivos, hemos incluido: la contestación a solicitudes de información

sobre los criterios tributarios de la Administración, el suministro de consultas o resoluciones, la contestación a consultas tributarias, las actuaciones previas de valoración y la emisión de certificados tributarios.

Finalmente, en la información entre particulares, hemos aplicado los anteriores conceptos a tres casos particulares: el deber de entregar factura, el deber de entregar el certificado de retenciones y el deber de utilizar el NIF. Para determinar si el destinatario de la factura o del certificado de retenciones o aquel al que se debe de suministrar el NIF es titular o no de un derecho subjetivo, nos hemos fijado en su posibilidad de disponer de algún medio coactivo para exigir el cumplimiento del deber y hemos concluido que en todos los casos existe dicha posibilidad.

2.4. ¿Qué posición ocupa la información en los distintos esquemas dogmáticos del fenómeno tributario?

UNDÉCIMA. Esquemas dogmáticos del fenómeno tributario

Con el fin de aproximarnos a la naturaleza de la comunicación tributaria, hemos dedicado un epígrafe al estudio de los llamados esquemas dogmáticos del fenómeno tributario. Así, hemos observado que, en virtud de la llamada relación de poder, el deber de informar a la Administración vendría impuesto por la propia Administración, sin que fuera precisa norma habilitante alguna. En relación con la información a los ciudadanos, en el modelo de la relación de poder, se pretendería únicamente alcanzar una mayor eficacia pero no garantizar su seguridad jurídica.

La coherencia con el, entonces reciente, Estado de Derecho llevó al abandono, por parte de la doctrina alemana, de la que se llamó relación de poder en favor de la relación jurídica obligacional, en cuyo marco el deudor solo está sujeto a la norma, directamente o a través de potestades que la misma atribuye a la Administración. Se configura así una relación jurídica relativa al pago del tributo y una relación, también obligacional, surgida del ejercicio de potestades administrativas, que da lugar a la

separación, en la obligación tributaria, entre los aspectos materiales y los aspectos formales, ubicándose dentro de estos últimos los deberes de información.

La recepción de la doctrina de la relación jurídica por parte de la doctrina italiana dio lugar a la relación jurídico-tributaria compleja, que unificaba todos los derechos y deberes de los sujetos tributarios alrededor de la deuda tributaria, revalorizando los aspectos aplicativos del tributo. Sin embargo este modelo tuvo escasa utilidad práctica, aunque sí un cierto valor didáctico, que se plasmó tanto en el anterior artículo 35 LGT como en el actual art. 17 LGT.

Las insuficiencias del modelo de relación jurídico-tributaria compleja y la considerada excesiva importancia dada a la obligación tributaria principal, dieron paso, como reacción, a otras tesis, llamadas dinámicas, que resaltaban los aspectos administrativos del fenómeno tributario. Tres fueron las más relevantes: la potestad de imposición, el procedimiento de imposición y la función tributaria.

La primera de dichas tesis, y en relación al aspecto que nos interesa, sostenía que cuando el deber lo establece directamente la ley el derecho subjetivo de la Administración solo nace cuando el sujeto pasivo incumple. Así, en la información por suministro la Administración no dispondría de un derecho subjetivo a la prestación hasta que, incumplida la prestación, exigiera aquella el cumplimiento del deber. El nacimiento de la obligación requeriría siempre una actuación de la Administración.

Por lo que se refiere a la segunda de las tesis dinámicas mencionadas, el procedimiento de imposición, la misma distingue entre situaciones jurídicas de contenido correspondiente (que enlazan derecho subjetivo y obligación dentro de una relación jurídica) y no correspondiente (relativas a aquellas situaciones que guardan una relación de sucesión cronológica, pero que están vinculadas a un mismo fin). En este modelo la formulación de un requerimiento de información relativa a terceros

daría lugar a una relación de contenido no correspondiente con la situación del obligado al pago del tributo y se conectaría con la relación jurídica obligatoria principal a través de un procedimiento de imposición, que tendría la función de constituir y actuar la relación jurídica a través de la cual se adquiere la prestación pecuniaria (aquí, la obligación no derivaría de la producción del hecho imponible sino del ejercicio de una potestad de imposición).

La última de las tesis dinámicas mencionadas es la de la función tributaria. Esta función se ejercería a través de la potestad tributaria que se manifiesta tanto en el plano de creación de la norma como en el plano de su aplicación. A diferencia de los dos modelos anteriores, este acepta el carácter constitutivo de la obligación⁶ a través de la norma, aunque su eficacia queda demorada a la actuación de la Administración, llamada potestad de imposición y que concurre con potestades instrumentales que se corresponden con deberes jurídicos (entre ellos los deberes de información), que cumplen una función preparatoria respecto de la obligación tributaria principal. Estos deberes pueden surgir directamente de las normas (deber de suministro de información), del ejercicio de potestades instrumentales (deber de soportar el examen de libros) o de la exigencia de una conducta (deber de atender los requerimientos).

Frente a las tesis estáticas y dinámicas, surgen las llamadas tesis fungibles, que aseguran que no existe un género de validez universal, susceptible de abarcar las distintas situaciones jurídicas que se dan en el ámbito tributario. Así, el legislador podría utilizar en cada momento el esquema que más convenga a la naturaleza del tributo a la hora de emprender su configuración, teniendo en cuenta para ello que el objetivo es alcanzar la máxima aproximación al principio de capacidad contributiva.

⁶ En contra de lo que hemos defendido a lo largo de este trabajo, GARCIA DE ENTERRIA I FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, parecen negar este carácter constitutivo al afirmar que la liquidación de un tributo supone la conversión en obligación del deber de contribuir (Véase al respecto nuestra nota 88).

Esta versatilidad doctrinal sin embargo, pensamos que constituiría la antesala de la versatilidad legal, que acabaría suponiendo la conversión de la norma tributaria en un cúmulo de potestades en favor de la Administración, desprovista de toda limitación ante la ausencia de los necesarios anclajes "estáticos", fundamento de la seguridad jurídica. En definitiva un retorno encubierto a la relación de poder.

2.5. ¿Cuál es el grado de aplicabilidad de los criterios de distinción entre obligaciones y deberes en el ámbito tributario?

DUODÉCIMA. Análisis crítico de los criterios de distinción entre obligaciones y deberes

El criterio de la patrimonialidad se basa en el contenido de la prestación, de manera que cuando la misma es de carácter económico nos encontramos ante una obligación y cuando no lo es ante un deber. Este criterio, importado de la doctrina italiana, es válido para referirse a la "*obbligazione*" cuyo contenido es siempre económico. Sin embargo, no se puede traducir aquella expresión por "obligación" como hacen, entendemos, quienes en nuestro derecho defienden este criterio. Nuestra "obligación" incluye, no solo la expresión "*obbligazione*" sino también la expresión "*obbligo*" (véase al respecto el art. 1088 CC). Si la primera hay que traducirla por obligación material, la segunda debe de traducirse por obligación formal. Por lo tanto, no podemos decir que cuando la prestación es de carácter económico nos encontramos ante una "obligación" puesto que ello supondría excluir de dicho concepto a las obligaciones formales. En cualquier caso, el criterio de la patrimonialidad permite distinguir entre obligaciones materiales y formales (lo cual no deja de ser una obviedad), sin embargo, cuando no existe elemento patrimonial, nada nos aporta este criterio para distinguir, como nos interesa en nuestro estudio, entre obligaciones formales y deberes en sentido estricto.

El criterio de la tutela ejecutiva defiende, en resumidas cuentas, que las obligaciones pueden exigirse por la vía de apremio y en cambio los deberes no, de manera que su incumplimiento, a lo sumo, daría lugar a la aplicación de régimen sancionador. Como ocurría con el criterio de la patrimonialidad, este criterio puede ser válido para las “*obbligazioni*” pero no para las “*obblighi*” es decir, puede ser válido para las obligaciones materiales, pero no para las obligaciones formales. En definitiva este criterio nos conduce de nuevo al criterio de la patrimonialidad, puesto que, en el ámbito tributario, la ejecución solo puede predicarse de las obligaciones materiales. Valen pues aquí las observaciones hechas con relación al mismo.

En relación al criterio de la reacción del ordenamiento, no podemos aceptar que cuando dicha reacción es de carácter indemnizatorio nos encontraremos ante una obligación puesto que el incumplimiento de las obligaciones formales no da lugar a indemnización. Al igual que en los casos anteriores, este criterio constituye una distinta manera de formular el criterio de la patrimonialidad y, por lo tanto, le resultan también de aplicación las consideraciones realizadas respecto al mismo.

En el criterio del sujeto activo del vínculo, el sujeto a una obligación tiene frente a él a la Hacienda Pública y el sujeto a un deber se encuentra frente a la Administración tributaria (que nunca sería titular de derechos sino solo de potestades). También aquí subyace, una vez más, el criterio de la patrimonialidad, en cuanto que considera que la Hacienda Pública es la titular de los derechos económicos y a la Administración tributaria se le atribuyen potestades para que aquellos se materialicen. A nosotros sin embargo, no nos resulta de utilidad este criterio en la medida en que consideramos que Administración y Hacienda Pública, siendo distintas, no tienen personalidad jurídica diferenciada.

Al estudiar los distintos criterios utilizados para distinguir entre deberes y obligaciones nos ha parecido el más sólido el de la correlatividad entre derechos y obligaciones en virtud del cual allí donde pueda localizarse un derecho subjetivo,

habrá una obligación en el lado pasivo de la relación y viceversa. Aunque probablemente este criterio en su origen estuvo pensado para las obligaciones de contenido pecuniario y para un concepto estricto de relación jurídica, que solo consideraba este tipo de obligación, la ampliación del concepto de obligación a las obligaciones formales y un concepto de relación jurídica que las incluyera, no presenta dificultad alguna para su adaptación a nuestro ordenamiento. En cualquier caso, sin embargo, el problema se traslada desde la identificación de la obligación a la identificación del derecho subjetivo.

Finalmente, después del estudio de los diferentes criterios mencionados, hemos concluido que para determinar cuándo nos encontramos ante un deber o una obligación lo más acertado es aplicar los mismos conceptos de obligación y deber. Si el deber (en sentido amplio) se establece en beneficio de un colectivo genérico nos encontraremos ante un deber en sentido estricto y si aquel tutela intereses determinados nos encontraremos ante una obligación. También el grado de desarrollo de deber nos puede servir. Así, si no se han concretado los sujetos o su contenido, nos encontraremos ante un deber en sentido estricto. Si aquellos llegan a concretarse nos encontraremos ante una obligación.

2.6. ¿Puede hablarse de una naturaleza jurídica de la comunicación tributaria o bien los distintos flujos informativos tienen naturalezas propias y diversas?

DECIMOTERCERA. Deberes tributarios

El carácter público o privado de los deberes depende, no de la naturaleza de los sujetos que intervienen sino de la naturaleza del interés protegido. Por este motivo, no solo el Estado puede ser sujeto de deberes públicos sino también los ciudadanos, en la medida en que desarrollen actividades de interés público.

Los deberes públicos del Estado surgen de la Constitución, de la Ley o de actos de la propia Administración; los de los ciudadanos, además, de su adscripción al ámbito de

actuación de determinadas instituciones públicas, hablándose entonces de deberes públicos de carácter especial.

Los vínculos jurídicos en los que se insertan los deberes tienen por objeto una conducta que recibe el nombre de prestación. Así, los deberes tributarios de información cabe enmarcarlos dentro de los llamados deberes públicos de prestación, deberes jurídicos que impelen al deudor de la prestación a realizar, en favor del acreedor, las actividades necesarias (dar, hacer, no hacer o soportar) para el adecuado ejercicio de las funciones de la Administración tributaria.

Cuando dichos deberes no son los que corresponden a la Administración, más concretamente, nos encontraremos ante las llamadas prestaciones personales de carácter público (caracterizadas por tener naturaleza coactiva y fundamento contributivo) a que se refiere el artículo 31.3 de la Constitución ya que, en la medida en que aquellos deberes de información suponen una contribución al sostenimiento de los gastos públicos y que dicho artículo concreta las formas del deber de contribuir, los deberes de información cabría encuadrarlos dentro de aquel tipo de prestaciones, lo cual supone que su establecimiento debe de hacerse mediante ley. Dicha reserva de ley busca tutelar, en el caso de las prestaciones personales, la libertad del individuo en la medida en que pondera el interés público con los intereses del ciudadano.

En atención a la relación entre el sujeto obligado y la Administración, el deber tributario puede ser calificado como deber de colaboración, encuadrado dentro de la categoría más amplia de los deberes de prestación. La conducta contenida en el deber de colaboración puede referirse, por lo que al ámbito de la información se refiere, a un dar (aportación de datos, informes o antecedentes), un hacer (autoliquidar, llevanza de contabilidad) o un soportar (las actuaciones de comprobación o inspección). Aquella conducta puede referirse incluso a la realización de prestaciones en favor de otro ciudadano (deberes de facturación, deber de comunicar el NIF,...).

Con carácter previo a la exigencia de colaboración, la Administración debería, en primer lugar, dirigirse al sujeto al que se refiere la información y, solo ante la imposibilidad o inconveniencia de dicha actuación, podría dirigirse a terceros solicitándoles colaboración. Sin embargo, no existe, en esta materia, una norma que imponga, con carácter general, dicho principio de subsidiariedad. En cualquier caso la imposición de la colaboración debe de guardar la debida proporcionalidad en relación a la vinculación del sujeto requerido con la información solicitada y en relación con las posibilidades del mismo para soportar la presión fiscal indirecta derivada de aquella exigencia.

DECIMOCUARTA. Situaciones jurídicas subjetivas en los distintos flujos de información tributaria

En relación con el deber de informar a la Administración hemos visto que partimos de una inicial sujeción a la norma tributaria que establece, en materia de información, un deber en sentido estricto de suministrar información por un lado y de atender los requerimientos por otro. Concretados los deberes de suministro bien a través de norma general bien a través de la ley reguladora del tributo o del correspondiente reglamento, aquellos se convertirán en una obligación formal para los sujetos que se encuentren dentro de su ámbito de aplicación. Por lo que respecta al deber de atender los requerimientos, siendo inicialmente un deber en sentido estricto, establecido con carácter general en la LGT, cuando la Administración, en uso de sus potestades tributarias, concrete el requerimiento en un ciudadano, la misma devendrá titular de un derecho subjetivo y aquél quedará vinculado por la obligación formal de atender el requerimiento. Dicho deber, entendido en sentido amplio, es decir, comprensivo tanto de la fase en que todavía no se ha concretado y constituye un deber en sentido estricto como de la fase final en que ya existe concreción y constituye una obligación, es un deber público de carácter subjetivo, por perseguir, su establecimiento, un interés público. Se trata de una prestación personal de carácter

público de las previstas en el artículo 31.3 CE y por lo tanto deben de establecerse por ley sus elementos esenciales.

Por lo que respecta a la información entre particulares, a pesar de que el art. 24 LGT habla de "obligaciones entre particulares resultantes del tributo", hemos visto que ni los sujetos han de ser necesariamente particulares, ni siempre tienen naturaleza obligacional las prestaciones que se establecen entre los mismos ni, aun tratándose de obligaciones, necesariamente han de ser prestaciones materiales (como parece deducirse del art. 17.3 LGT), ya que pueden ser también, y de hecho son las que nos interesan, prestaciones formales.

Según el grado de concreción del deber, nos hallaremos ante deberes en sentido estricto o ante obligaciones. Así, constituyen un deber en sentido estricto buena parte de las llamadas obligaciones formales del art. 29.2 LGT, a pesar del título que encabeza el artículo. Cuando, mediante las correspondientes normas de cada tributo, se concreten aquellos deberes, hablaremos de obligaciones. Dicha concreción se establecerá, en las prestaciones entre particulares, siempre a través de norma y no, como sucede en el caso de la información a la Administración a través del ejercicio de potestades administrativas. Dado el interés público de dichas prestaciones, estos deberes constituyen también deberes públicos subjetivos y, puesto que se trata de imposiciones de naturaleza coactiva y de carácter contributivo, dichos deberes constituyen prestaciones personales de carácter público.

Hemos visto que el suministro de información al ciudadano por parte de la Administración constituye un deber de esta. Dicho deber puede ser un deber en sentido estricto, no susceptible de concreción, en cuyo caso los eventuales beneficiarios no disponen de poder alguno para exigir el cumplimiento. Se habla entonces de garantías y las normas que las establecen son normas de acción. En otros casos, el deber de la Administración es susceptible de concretarse, aunque requiere la acción del ciudadano, por ejemplo mediante la formulación de una consulta

tributaria, entonces la Administración estará obligada a resolver y el ciudadano tendrá un derecho subjetivo a la contestación. A partir de la distinción entre derechos y garantías hemos establecido una clasificación de los distintos instrumentos de información previstos por la normativa tributaria.

En relación a la naturaleza de las contestaciones a las consultas tributarias, como sostiene la práctica totalidad de la doctrina, hemos visto que se trata de actos administrativos que no pierden la condición de tal por el hecho de que se niegue la posibilidad de recurrirlas, negación que más que contradecir, avala la condición de acto administrativo de las mismas.

A la vista del estudio realizado, y dado que en todos los flujos informativos hemos concluido que nos hallamos ante un deber en sentido amplio, susceptible o no de concreción, según los casos, podemos afirmar que la comunicación tributaria tiene naturaleza de deber público subjetivo.

DECIMOQUINTA. La comunicación tributaria tiene naturaleza de un deber jurídico en sentido amplio.

La naturaleza jurídica de la comunicación tributaria, es la de un deber jurídico en sentido amplio, deber, que según el grado de desarrollo (según la concreción de los sujetos y el alcance del deber), puede constituir un deber en sentido estricto, o bien una obligación formal. El deber en sentido estricto se establece en beneficio de intereses generales, la obligación se establece en beneficio de intereses particulares. El deber supone una sujeción a la norma (o la vinculación a una potestad establecida por la norma). Si dicha norma es de acción (establecida para satisfacer intereses generales), el sujeto a la misma se encuentra ante una potestad o ante un interés legítimo. Si dicha norma es de relación (establecida para satisfacer intereses particulares), el deber, de incumplirse, mediante un proceso de concreción (determinación de los sujetos y del alcance), pasará a convertirse en una obligación y

el titular de la situación activa correspondiente resultará titular de un derecho subjetivo.

2.7. ¿Cuál es el régimen de responsabilidad derivado del incumplimiento de los deberes de información?

DECIMOSEXTA. Incumplimiento del deber de informar

El régimen del incumplimiento del deber de informar es distinto según sea la Administración o los ciudadanos los que deben de informar. En el primer caso la única vía para reclamar, salvo en aquellos casos en que es posible la acción de reembolso, de haberse producido daño como consecuencia de una información incorrecta, defectuosa o inexistente, será, si procede, la de la responsabilidad patrimonial. Cuando los que incumplen, frente a la Administración o frente a otros ciudadanos, con el deber de informar, son los obligados tributarios, el ordenamiento reacciona con la aplicación del régimen sancionador tributario.

La mayoría de las infracciones tributarias previstas en el régimen sancionador tributario está relacionada con los deberes de información a la Administración o entre particulares y la conducta infractora, consistente en el incumplimiento del deber de informar, puede formar parte del tipo infractor o constituir un elemento para calificar la infracción, aunque, con frecuencia, además de formar parte del tipo constituye, a la vez, elemento de calificación.

DECIMOSÉPTIMA. Exoneración de responsabilidad, acciones de reembolso y acciones de responsabilidad patrimonial

Cuando la información suministrada por la Administración a los ciudadanos no es correcta, y en consecuencia se produce un daño, aquella debe de repararlo, en general, mediante la correspondiente indemnización, reclamable a través de una acción de responsabilidad patrimonial. Sin embargo, el ordenamiento no prevé la indemnización en todos los casos; a veces, simplemente, se exonera de

responsabilidad al obligado tributario que actuó siguiendo las indicaciones de la Administración. Otras veces, cuando el obligado ha sufrido un daño, el ordenamiento proporciona al perjudicado una acción de reembolso con el fin de recuperar lo ingresado, bien debidamente (recurso o reclamación) o bien indebidamente (devolución de ingresos indebidos o rectificación de autoliquidación). La posibilidad de una acción de reembolso excluye la posibilidad de la acción de responsabilidad patrimonial. Los procedimientos de reembolso están previstos en la LGT y los de responsabilidad patrimonial en la LRJAPAC.

El derecho a indemnización, cuando procede, exige cuatro requisitos: a) que el daño sea resarcible (efectivo, evaluable económicamente e individualizado), b) ausencia del deber jurídico de soportar el daño (la Ley, ponderados los distintos intereses en conflicto, puede, en determinados casos, imponer o autorizar el daño), c) la lesión debe de ser imputable a la Administración (es decir, esta debe de ser titular del servicio público que ha causado el daño), d) debe de haber una relación de causalidad entre el daño causado y el funcionamiento del servicio

DECIMOCTAVA. Exoneración de responsabilidad

La potestad sancionadora de la Administración debe de ejercerse de acuerdo con el principio de responsabilidad, que exige una conducta típicamente antijurídica y culpable. Cuando se actúa según las indicaciones de la Administración, falta el elemento intencional necesario para configurar el dolo y no es posible hablar de culpa, con lo cual, en ausencia de culpabilidad, no puede haber responsabilidad ni, por lo tanto infracción.

El art. 179.2.d) LGT establece, con carácter general, la exoneración de responsabilidad cuando se ha puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, puntualizando que existe dicha diligencia cuando se actúa al amparo de una interpretación razonable de la norma. En relación con la información

se da también aquella diligencia cuando el ciudadano se ajusta a los criterios contenidos en publicaciones y comunicaciones, contestaciones a consultas y contestaciones a solicitudes de información.

En relación a las consultas, para que tenga sentido hablar de exoneración de responsabilidad, las mismas no deben de tener carácter vinculante para quien formuló la consulta o para terceros, por ejemplo, en este último caso, porque se trate de situaciones que no son "idénticas" (como exige el art. 89.1.III LGT) pero sí exista "igualdad sustancial" (como prevé el art. 179.2.d) LGT). Por otro lado, se exige que los criterios en ellas contenidos "no hayan sido modificados". Sin embargo, si la actuación se produjo al poco de la modificación legislativa o jurisprudencial, no parece que pudiera existir responsabilidad dada la práctica imposibilidad de tener conocimiento inmediato de los cambios, especialmente por lo que se refiere a la jurisprudencia.

DECIMONOVENA. Exoneración de responsabilidad e intereses de demora

Cuando se actúa según los criterios manifestados por la Administración tributaria la LGT exonera de responsabilidad, pero dicha exoneración se refiere a la aplicación del régimen sancionador, no a los intereses de demora. Si dichos intereses respondieran únicamente al concepto de depreciación monetaria, ningún obstáculo cabría atribuir, entendemos, al hecho de que no se ven afectados por la exoneración de responsabilidad. Sin embargo, el interés de demora, además de la depreciación monetaria contiene lo que se conoce como lucro cesante, y este componente, en la medida en que se ha producido como consecuencia de una información incorrecta de la Administración, no puede correr a cuenta de quien, diligentemente, siguió los propios criterios de aquella. Por lo tanto, la exoneración debería de abarcar este concepto. En cualquier caso hemos defendido que dicho lucro cesante es susceptible de ser reclamado a la Administración por la vía de la responsabilidad patrimonial. Lo dicho respecto a los intereses de demora, cabe hacerlo extensible a los recargos en la

medida en que el mismo Tribunal Constitucional ha admitido la presencia de un elemento de culpabilidad en los mismos.

VIGÉSIMA. Régimen del incumplimiento de las obligaciones entre particulares

En las obligaciones entre particulares resultantes del tributo, cabe hacer mención especial, por lo que a los efectos se refiere, a las obligaciones de facturación, al incumplimiento del deber de utilizar el NIF, a la comunicación de datos al pagador de rentas y al certificado de retenciones.

El incumplimiento de las obligaciones de facturación se regula en el artículo 201.1 LGT, en donde se detallan diferentes obligaciones de facturación, pero además se establece una cláusula de cierre: "entre otras", lo cual conculca tanto el principio de tipicidad como el principio de calificación, en la medida en que, en este último caso, las obligaciones susceptibles de ser incluidas dentro de aquella expresión, no reciben calificación alguna. En relación con la sanción, la misma se establece únicamente en base al importe del conjunto de operaciones que han originado la infracción, omitiéndose cualquier referencia a la gravedad de la conducta, lo cual lleva a cuestionar los principios de proporcionalidad y culpabilidad.

En los casos de falta de expedición o conservación se distinguen dos sanciones, según si se conoce o no el importe de las operaciones, dejándose así en manos del eventual infractor la elección de la infracción que más le convenga, dada la práctica imposibilidad de determinar si existe o no conocimiento del importe de aquellas operaciones.

El art. 180.3 LGT, por su parte, relativo a la incompatibilidad de la infracción derivada de la falta de conservación de facturas con otras infracciones, supone, implícitamente, que los otros casos de incumplimiento de los deberes de facturación son susceptibles de ser compatibles con otras infracciones, lo cual resulta contrario al principio de no concurrencia de infracciones.

El incumplimiento del deber de utilizar el NIF da lugar a la comisión de tantas infracciones como omisiones se han producido, puesto que ha desaparecido la anterior infracción de incumplimiento del deber general de utilizar el NIF, lo cual, nuevamente, supone conculcar el principio de proporcionalidad.

Finalmente, la infracción consistente en la falta de entrega del certificado de retenciones difícilmente puede llegar a ser aplicable por no existir un mecanismo preceptivo capaz de acreditar la entrega del mismo

2.8. ¿Qué otros efectos derivan del deber de informar a la Administración tributaria y del deber de esta de informar a los ciudadanos?

VIGESIMOPRIMERA. Información dirigida a la Administración

Por lo que respecta al régimen de la información dirigida a la Administración, la misma puede inscribirse dentro de un determinado procedimiento, en donde la Administración ejercita su potestad instructora, o puede ser ajena a cualquier procedimiento, teniendo entonces la potestad de información entidad propia.

En relación a la información relativa a terceros, los requerimientos de los artículos 93 y 94 LGT a los que nos referimos, pueden realizarse tanto fuera de cualquier procedimiento como en el curso del mismo, a diferencia de los dirigidos al propio obligado al que se refiere el requerimiento, que siempre deberán de formularse fuera de cualquier procedimiento, puesto que de lo contrario nos encontraríamos no ante la potestad de la Administración de formular requerimientos sino ante una manifestación de la potestad instructora.

La potestad de información, ajena a procedimiento alguno, se ampara en los artículos 93 y 94 LGT y los requerimientos formulados en virtud de esta potestad suelen llevarse a cabo en el ámbito de la Inspección y con carácter previo a un procedimiento de comprobación o investigación. Siendo estos requerimientos independientes de cualquier procedimiento, su recepción no da lugar al inicio del

cómputo de 12 meses para concluir el eventual procedimiento inspector al que podrían dar lugar.

Al ser estos requerimientos previos a la decisión administrativa de comprobar o investigar y, por lo tanto previos a cualquier exteriorización de la voluntad administrativa, no cumplen los requisitos del art. 68.1a) LGT para interrumpir la prescripción. Al contrario ocurre en el procedimiento de recaudación, en aquellos casos en que el requerimiento se formula con conocimiento formal de aquel sobre el que se pretende la recaudación, ya que en este caso dicho requerimiento se dirige a la efectiva recaudación de la deuda tributaria, tal como lo exige el art. 68.2.a) LGT. Tampoco interrumpen estos requerimientos la duración del procedimiento inspector o de gestión, por no tratarse de causas de interrupción justificada o dilación de las previstas en los arts. 103 y 104 LGT.

Para que el requerimiento interrumpa la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria, de acuerdo con lo establecido en el art. 68.1.a) LGT, además de notificarse al tercero, deberá de notificarse también al sujeto pasivo del procedimiento.

Estos requerimientos pueden ser impugnados, salvo que la información sea relativa al propio obligado tributario puesto que entonces el requerimiento sería un acto trámite no susceptible de impugnación. Dicha impugnación puede dar lugar a la suspensión de sus efectos.

Teniendo en cuenta que el art. 227.1a) LGT prevé la posibilidad de reclamar contra los actos que declaren una obligación o un deber, los mismos, pueden ser objeto de reclamación económico-administrativa y, por lo tanto, en virtud del art. 222.1 LGT, de recurso de reposición.

No parece tampoco que su formulación impida, en caso de posterior regularización voluntaria, la aplicación del régimen más favorable de los recargos, por no coincidir

su naturaleza con la de los requerimientos previos a los que se refiere el art. 27.1.II LGT y que producen, nos referimos a estos últimos, el efecto de inhabilitar el régimen de los recargos.

El requerimiento a terceros formulado dentro de un procedimiento constituye un acto autónomo de dicho procedimiento de manera que no puede ser calificado de acto trámite y, por lo tanto, es susceptible de recurso.

El requerimiento a terceros presenta normas específicas en relación con entidades financieras, funcionarios públicos, profesionales y quienes en general ejercen funciones públicas.

Dentro de los requerimientos de información sobre terceros, disponen de un régimen específico, más garantista, aquellos dirigidos a entidades bancarias o crediticias. En este caso, se observa que el artículo 57.1.I RAT restringe el ámbito de los casos con garantías reforzadas que prevé el art. 93.3 LGT puesto que, refiriéndose este a cualquier tipo de operaciones, aquel habla únicamente de "movimientos".

En relación a los deberes de suministro de información de los notarios hemos observado lo que nos parece un error del legislador, puesto que el art. 93.4.c) LGT (reproducción del anterior art. 111.4.II LGT) establece que el secreto del protocolo notarial abarca los instrumentos públicos a que se refiere el art. 35 de la Ley del Notariado. Sin embargo, el art. 111.4.II de la anterior LGT (que como hemos dicho ahora reproduce el art. 93.4.c) LGT) quedó, en parte, derogado en 1990, cuando el art. 35 LN pasó a regular (por obra de la Ley 18/1990, de 17 de diciembre, sobre reforma del Código Civil en materia de nacionalidad) cuestiones totalmente distintas respecto de las cuales no tiene sentido ningún tipo de secreto (el secreto inicial se justificaba, entonces, porque se refería al reconocimiento mediante escritura notarial de hijos naturales).

En relación a juzgados y tribunales, los deberes de información de estos se limitan, a diferencia de lo establecido con carácter general, a suministrar "datos", pero no la documentación a partir de la cual se obtienen los mismos, puesto que solo a aquellos se refiere el art. 94.3 LGT. Por otro lado, se les exige, más allá de la obligación de atender los requerimientos o del suministro periódico de información, el deber de facilitar "de oficio" todo tipo de información que puedan considerar que tenga trascendencia tributaria, lo cual supone el deber de calificar toda la documentación judicial a la que tengan acceso. Sin embargo, la normativa no prevé sanción alguna para el caso de incumplimiento de manera que no puede calificarse de obligación sino de deber en sentido estricto lo que en la mencionada norma se les impone.

En relación con la misma cuestión, la normativa no establece a qué órgano corresponde la formulación de requerimientos a juzgados y tribunales, se limita a decir "la autoridad competente", de manera que cualquier delegado de la AEAT puede efectuar, llegado el caso, un requerimiento incluso al Tribunal Supremo.

Por lo que respecta a los profesionales la LGT establece, aunque solo aparentemente, en su artículo 93.5, limitaciones al deber de informar de los profesionales cuando dice que el deber de estos de informar no alcanza a los datos no patrimoniales de sus clientes susceptibles de atentar contra el honor o la intimidad, lo cual no es decir gran cosa si se tiene en cuenta que aquellos difícilmente tendrán trascendencia tributaria y que ya el art. 18.1 CE proporciona directamente esta protección. En cualquier caso, el deber de informar sobre clientes (terceros) colisiona con lo establecido, para abogados y procuradores, en los arts. 542.3 y 543.3 LOPJ, que les prohíbe declarar sobre hechos que conozcan por razón de su actividad.

En relación al secreto de la correspondencia, la protección se limita (art. 93.4.a) LGT) a su "contenido", quedando desprotegidos por lo tanto, las identidades del emisor y destinatario así como las direcciones de origen y partida, lo cual resulta contrario, no ya al secreto de la correspondencia, sino también al de las

comunicaciones que garantiza el art. 18.3 CE. Además, existe aquí también colisión entre la LGT y la Ley del servicio postal universal, que prohíbe a los operadores facilitar datos relativos a la existencia del envío, a la identidad del remitente y destinatario o a sus direcciones.

VIGESIMOSEGUNDA: Información a los ciudadanos

Por lo que respecta a los efectos de las distintas manifestaciones del deber de informar a los ciudadanos por parte de la Administración cabe también formular algunas observaciones.

En relación con la difusión de textos actualizados hemos visto que, en principio no se podría alegar irresponsabilidad por quien siguió los criterios contenidos en aquellos, luego cambiados, si la actuación de quien procedió según los mismos es anterior a la difusión. Sin embargo, el hecho de que la Administración hubiera realizado la misma interpretación, aunque fuera posteriormente, conduce al ámbito de la razonabilidad y, por lo tanto al de la ausencia de responsabilidad.

Asimismo cabe apuntar que no es precisa la existencia de un nexo causal entre la actuación de la que se pretende la exoneración de responsabilidad y el conocimiento del contenido de la publicación para que la misma pueda resultar procedente, en primer lugar porque la prueba del conocimiento resulta imposible y en segundo lugar porque, coincidiendo la interpretación de quien actuó según el texto con el mismo texto, la misma debe de ser calificada de razonable.

Si la publicación contiene errores, la actuación según los mismos tampoco puede dar lugar a responsabilidad de quien actuó según aquella a pesar de los errores.

Finalmente, y en relación con las publicaciones de los textos actualizados, hay que decir que ninguna norma prevé sanción alguna derivada del incumplimiento de deber de difundir los textos actualizados por parte de la Administración.

Por lo que respecta a la difusión de las contestaciones a consultas, la misma se hace a través de la base de datos, accesible desde la red, lo cual plantea una problemática particular, puesto que, cuando una contestación pierde vigencia, se retira de la base de datos pero no queda constancia ni del momento de incorporación ni del de su retirada. Para salvar este obstáculo, la Administración debería de publicar una relación de las consultas vigentes y no vigentes, en donde constara, además, la fecha de incorporación y retirada.

Da lugar también a exoneración de responsabilidad actuar según los criterios contenidos en la publicación de las resoluciones económico-administrativas. Sin embargo, ¿Qué ocurre con aquellas resoluciones no publicadas? En relación con las contestaciones a consultas, el art. 179.2.d) LGT expresamente declara la exoneración si se ha actuado según los criterios de las mismas y, por lo tanto, sin que sea preciso publicación. No habría problema en relación con la doctrina reiterada del TEAC, por ser vinculante, según el art. 239.7 LGT. Sin embargo, cuando dicha doctrina no es reiterada o no es del TEAC, no se prevé exención alguna si no hay publicación. Habrá que estar pues al caso general de la diligencia debida.

En relación con los efectos de las contestaciones a consultas cabe también hacer algunas observaciones.

La modificación de la legislación no supone necesariamente la pérdida de valor de la consulta salvo que dicha modificación suponga un cambio de criterio en relación con el mantenido en la consulta. Por otro lado, la pérdida de carácter vinculante de la consulta por causa de modificación legislativa, no implica pérdida de exención de responsabilidad de quien ajustó su contenido a la misma, puesto que nada dice al respecto el art. 179.2.b) LGT. Asimismo, y por lo que a cambios legislativos se refiere hay que tener en cuenta que una orden interpretativa o aclaratoria de las previstas en el art. 12.3 LGT, por no ser fuente de derecho (art. 7 LGT), no

constituye legislación y, por lo tanto, no es susceptible de conducir a la pérdida de valor de una consulta.

En relación con la modificación de la jurisprudencia, susceptible de incidir sobre el criterio contenido en una contestación a una consulta, hay que decir que la misma produce sus efectos a partir de que la sentencia ha adquirido firmeza y, aún así, ello no implica que la Administración deba de establecer un nuevo criterio coincidente con la nueva jurisprudencia.

Aunque nada dice al respecto la LGT, los criterios de las consultas pueden ser modificados por la propia Administración según establece, implícitamente el RAT y explícitamente así lo ha considerado la contestación a alguna consulta. El cambio sin embargo, y no solo el nuevo criterio, deberá de motivarse.

Por lo que respecta a la competencia para la contestación de consultas, la misma corresponderá a la Administración titular del tributo. Así, en los tributos cedidos, la competencia corresponderá a la Administración del Estado, salvo en aquellos casos en que, teniendo la Administración autonómica competencias legislativas, las haya ejercido. En este caso, sobre lo legislado, tendrá la Administración autonómica competencias para la contestación de consultas. Las Administraciones autonómicas sin embargo, pueden emitir contestaciones a consultas sobre tributos que tengan cedidos, aunque las mismas, no tendrán carácter vinculante, sin perjuicio de su efecto exonerador de responsabilidad. La contestación sobre un tributo no cedido, no tendrá sin embargo, efecto exonerador, sin perjuicio, en este caso, de la responsabilidad patrimonial de la Administración que pudiera derivarse por haber emitido la contestación.

Cabe destacar, en relación con el carácter vinculante de las contestaciones a consultas, que la exposición de motivos de la LGT (segundo párrafo del epígrafe IV) dice que las contestaciones a consultas tienen carácter vinculante para el consultante

y para el resto de obligados tributarios. Se trata sin duda, de una desafortunada forma de expresarse, puesto que las consultas, solo tienen carácter vinculante para la Administración.

En cualquier caso, apartarse del criterio contenido en una consulta, no necesariamente debe de suponer, si procediera, la aplicación del régimen sancionador, puesto que puede tratarse de una interpretación razonable de la norma, lo cual supone exoneración de responsabilidad.

No admitiéndose el recurso contra las contestaciones a consultas, si cabe, sin embargo, el recurso contra la inadmisión como contra la falta de contestación.

Es de destacar también el distinto efecto de las consultas formuladas fuera de plazo del de aquellas que planteen cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación ya iniciado al formularse. En el primer caso, procede la inadmisión, en el segundo la pérdida de efectos vinculantes.

Hemos apuntado también que la contestación más allá de los seis meses establecidos, debería de conducir al efecto de que no se tuvieran en cuenta, a efectos de recargos, el plazo que va entre el fin de los seis meses y el momento en que la Administración contesta.

Por lo que respecta a los certificados tributarios cabe destacar que, a diferencia de los certificados administrativos en general, los mismos no son susceptibles de recurso, constituyendo, por lo tanto, una excepción a la regla general. Puede sin embargo, solicitarse la modificación del mismo dentro de un plazo de 10 días desde la recepción, plazo que consideramos carente de lógica cuando siempre podrá solicitarse un nuevo certificado, adquiriéndose, con su recepción, un nuevo plazo de 10 días para solicitar aquella modificación

En la información sobre el valor de los bienes inmuebles hay que tener en cuenta que la valoración de la Administración le impide llevar a cabo la posterior comprobación de valores incluso en el caso en que el obligado haya declarado un valor inferior al dado por la Administración, de manera que esta deberá de ajustarse a la valoración que inicialmente practicó.

La solicitud de valoración impediría, en el caso que no se hubiera realizado la misma por la Administración dentro del plazo previsto y el obligado hubiera valorado por debajo del posterior criterio administrativo, la aplicación de las eventuales sanciones que pudieran corresponder. Sin embargo, hay que tener en cuenta que en los impuestos que consideran el “valor real” no se sanciona el hecho de declarar por debajo de lo establecido por el criterio administrativo, con lo cual no tiene sentido hablar de exoneración de responsabilidad.

En relación con los efectos de los acuerdos previos de valoración destacamos que, a diferencia de lo que ocurría con relación a la valoración de inmuebles, la falta de contestación en plazo supone la aceptación de los valores propuestos. Sin embargo, la posibilidad de acuerdos previos exige que los mismos sean previstos por la normativa de cada tributo. Así, en el Impuesto de Sociedades se prevé dicha posibilidad, no obstante, en el mismo la falta de contestación no supone la aceptación de los valores propuestos, en contra de lo establecido con carácter general en la LGT.

3. Aportaciones al cuerpo de conocimientos

Si en el anterior apartado exponíamos las conclusiones de este trabajo, dentro de las mismas incluíamos fuentes de distinta procedencia, entre las cuales se contenían, además de las derivadas del estudio y la investigación realizada, las aportaciones propias a las distintas cuestiones planteadas. La necesaria coherencia del iter argumental, la completa respuesta a las preguntas de investigación, así como la unidad del conjunto, exigían evitar la disociación entre las propias contribuciones y

los conocimientos elaborados por la doctrina utilizados para llevar a cabo los fines que nos habíamos propuesto.

Por este motivo se hace necesario dedicar un apartado específico a apuntar cuales han sido las aportaciones que hemos realizado dentro de nuestro estudio. Ello nos ha de permitir, además, por un lado, asumir como propias las eventuales responsabilidades intelectuales derivadas de las posibles equivocaciones que como consecuencia de nuestro modo de ver las cosas hubiéramos podido cometer, más allá de la talla de los autores citados, y por otro, facilitar, a quienes nos hayan de juzgar, el acierto de sus decisiones al tiempo de valorar nuestra modesta contribución al cuerpo de conocimientos.

Cuando en la introducción planteábamos el problema a investigar decíamos que nuestra intención era estudiar los fundamentos, la naturaleza y los efectos jurídicos de los distintos flujos de información tributaria. Lo que entendemos como nuestras aportaciones pues, podemos estructurarlo a través de estos tres aspectos. Dentro de cada uno de ellos las citaremos además en función de la relevancia que les atribuimos. No descartamos sin embargo que alguna de nuestras observaciones ya haya sido realizada por algún otro autor. Si tal es el caso, pedimos aquí, encarecidamente, disculpas por presentar conclusiones que, si bien serían propias, no serían originales, ni deberíamos de habernos atribuido el mérito.

3.1. Fundamento de la comunicación tributaria

PRIMERA: El principio de eficacia, fundamento de la comunicación tributaria

Según el flujo de información al que hagamos referencia su fundamento constitucional es distinto. Así, la seguridad jurídica constituye el fundamento de la información a los ciudadanos, el deber de contribuir es el fundamento del deber de informar a la Administración por parte de los ciudadanos (también la potestad del legislativo para establecer prestaciones personales fundamenta el deber de terceros

de informar a la Administración), el mismo deber de contribuir fundamenta la información entre particulares derivada de la aplicación del tributo. Con frecuencia, sin embargo, los fundamentos de un deber pueden ser varios. Así por ejemplo, se ha defendido (GARCIA NOVOA) que el deber de informar a los ciudadanos se fundamenta en el principio democrático.

Nosotros hemos concluido que existe un fundamento común a todos los flujos de información susceptibles de producirse en el ámbito tributario. No se trata de un fundamento que podríamos calificar de esencial, como lo son los mencionados, dada su ubicación sistemática en la norma fundamental, el Título Primero, sino de un fundamento instrumental, ubicado en el Título IV. Nos referimos al principio de eficacia, un fundamento que, por ser común a todos los flujos, lo concebimos como el fundamento de la comunicación tributaria.

SEGUNDA: La incidencia de la información al ciudadano en la acepción subjetiva de la seguridad jurídica

Otro de los principios que dan fundamento a la información que la Administración suministra a los ciudadanos es el principio de seguridad jurídica. Sin embargo, dicho principio presenta dos acepciones: una objetiva, exige un doble requisito: por un lado las normas deben de ser claras, estables y relevantes, por otro, deben de ser eficaces y obedecidas espontáneamente. La otra acepción, subjetiva, supone que las normas deben de ser susceptibles de conocimiento. Así, más allá de la publicidad formal, los mecanismos de información al ciudadano, buscan garantizar el principio de seguridad jurídica incidiendo, precisamente, sobre el aspecto subjetivo de la misma.

3.2. Naturaleza jurídica de la comunicación tributaria

TERCERA. Carácter no necesariamente patrimonial de las obligaciones

Una parte de la doctrina ha considerado que las obligaciones tienen carácter exclusivamente patrimonial. Sin embargo, pensamos que ello no es así en nuestro derecho⁷, en donde el art. 1088 CC establece que toda obligación consiste en dar, hacer o no hacer alguna cosa. La consideración de aquellas como exclusivamente de carácter patrimonial hemos visto que proviene de la importación mecánica del art. 1174 CC italiano que establece que la prestación que constituye el objeto de la obligación debe de ser susceptible de valoración económica. Hemos observado también que los defensores del carácter exclusivamente patrimonial de la obligación la vinculan, dentro de la relación jurídica, a un derecho de crédito, al que atribuyen también carácter exclusivamente patrimonial. Sin embargo, el derecho de crédito se define como el derecho del acreedor a exigir del deudor determinada prestación, que puede perfectamente ser una prestación de hacer, no hacer o soportar.

La doctrina italiana distingue entre *obblighi* y *obbligazioni*⁸, teniendo efectivamente las segundas exclusivamente carácter patrimonial. En nuestro Derecho la distinción debería de hacer entre obligaciones formales y obligaciones materiales.

CUARTA. Crítica a los criterios de distinción entre obligación y deber

Hemos concluido que los distintos criterios propuestos por una parte de la doctrina para distinguir entre deberes y obligaciones resultan de escasa utilidad, especialmente si consideramos un concepto amplio de obligación, como hace nuestro Derecho, en el sentido de comprender tanto las obligaciones pecuniarias como las no pecuniarias. El criterio de la patrimonialidad dice que cuando la prestación es de carácter económico nos encontramos ante una obligación y cuando no ante un deber.

⁷ Afirma SOLER ROCH que el derecho de crédito es por definición un derecho de contenido económico, pero, como hemos visto, ello se contradice con la definición de derecho de crédito.

⁸ Aunque SANTI ROMANO consideró las *obbligazione* como una especie de las *obblighi*, Nosotros, sin embargo, consideramos, con BERLIRI, que ambos términos constituyen especies del género común de las obligaciones.

Sin embargo, el artículo 1088 CC, tal como se ha apuntado *ut supra*, considera que las obligaciones pueden ser no patrimoniales, de manera que también cuando la prestación no sea de carácter económico podremos encontrarnos ante una obligación. El criterio de la tutela ejecutiva sostiene que las obligaciones pueden exigirse en vía de apremio y los deberes no. En primer lugar este criterio no deja de ser una distinta forma de exponer el criterio de la patrimonialidad y, en segundo lugar una parte de las obligaciones, las no pecuniarias, no pueden exigirse por vía de apremio. El criterio de la reacción del ordenamiento ante el incumplimiento de deber (en sentido amplio) se basa en que cuando aquella reacción es de carácter indemnizatorio nos encontramos ante una obligación. Nuevamente se trata de una variante del criterio de la patrimonialidad dado que solo se puede hablar de indemnización cuando la prestación es susceptible de valoración económica. Así, el incumplimiento de una obligación formal no da lugar a indemnización. El criterio del sujeto activo del vínculo sostiene que el sujeto a una obligación tiene frente a él a la Hacienda Pública y el sujeto a un deber está frente a la Administración tributaria. Nosotros consideramos que, siendo distintas, la Administración tributaria y la Hacienda Pública, no tienen personalidad jurídica diferenciada. El criterio que nos ha parecido más consistente es el de la correlatividad entre derechos subjetivos y obligaciones: sin embargo, el mismo no deja de ser una mera aplicación del concepto restringido de relación jurídica.

Hemos concluido que para distinguir entre obligación y deber lo más adecuado es atender al ámbito de los intereses tutelados y al grado de concreción de los sujetos o del contenido. Si el deber se establece en beneficio de un colectivo genérico nos encontraremos ante un deber en sentido estricto y si aquel tutela intereses determinados nos encontraremos ante una obligación. Asimismo, si no se han concretado los sujetos o su contenido, nos encontraremos ante un deber en sentido estricto. Si aquellos llegan a concretarse nos encontraremos ante una obligación. Con la finalidad de ilustrar las distinciones mencionadas, hemos elaborado un cuadro de

los deberes de información relacionando los que consideramos deberes en sentido estricto y distinguiéndolos de las obligaciones de información relacionadas con aquellos deberes.

QUINTA. La información en los esquemas dogmáticos del fenómeno tributario

En el estudio de los esquemas dogmáticos del fenómeno tributario hemos hecho mención de la posición jurídica que ocupa la información en cada una de los modelos. Así, en la relación de poder, el deber de informar a la Administración vendría impuesto por la propia Administración, sin que fuera precisa norma habilitante alguna y en relación a la información a los ciudadanos se pretendería únicamente alcanzar una mayor eficacia pero no garantizar su seguridad jurídica.

Dentro de las tesis dinámicas, por lo que respecta a la formulación del modelo de la "potestad de imposición", en el mismo se sostenía que, cuando el deber lo establece directamente la ley, el derecho subjetivo de la Administración solo nace cuando el sujeto pasivo incumple. De esta manera, en la información por suministro la Administración no dispondría de un derecho subjetivo a la prestación hasta el momento en que, incumplida la prestación, aquella exigiera el cumplimiento del deber. Es decir la obligación de aportar la información exigida por la norma solo nacería cuando se produjera una actuación de la Administración.

Otra de las tesis dinámicas, la del "procedimiento de imposición" distingue entre situaciones de contenido correspondiente, que serían las que enlazan derechos subjetivos y obligaciones mediante una relación jurídica, y situaciones de contenido no correspondiente, relativas a situaciones que, vinculadas a un mismo fin, guardan una relación de sucesión cronológica. En este modelo el requerimiento de información sobre terceros se conectaría con la relación obligatoria principal a través de un procedimiento de imposición que conduciría, llegado el caso, a la constitución de la relación jurídica mediante la cual se adquiere la prestación pecuniaria.

SEXTA. Obligaciones entre particulares resultantes del tributo

En relación con las "obligaciones entre particulares resultantes del tributo", a las cuales se refiere el art. 24 LGT hemos concluido, a pesar del apriorismo formalista de aceptar la expresión utilizada por la LGT, que ni los sujetos han de ser necesariamente particulares, ni siempre tienen las prestaciones que se establecen naturaleza obligacional⁹ ni, aún tratándose de obligaciones, necesariamente han de ser prestaciones materiales (como parece que se deduce del art. 17.3 LGT), ya que pueden, y, de hecho son las que nos interesan, ser también prestaciones formales.

SÉPTIMA. Clasificación de los instrumentos de información al ciudadano

A partir de la distinción entre normas de acción y normas de relación hemos distinguido entre garantías y derechos. En el primer caso, se impone un comportamiento, sin necesidad de actuación alguna por parte del destinatario de la prestación. En el segundo el comportamiento de uno de los sujetos solo se impone si lo exige el otro sujeto de la relación. Sentada la distinción hemos clasificado los instrumentos de información al ciudadano de manera que hemos incluido dentro de las garantías: la publicación de textos, de la relación de disposiciones aprobadas, de la doctrina administrativa así como la remisión de comunicaciones. Dentro de los derechos hemos incluido: las contestaciones a solicitudes de información, el suministro de consultas y resoluciones, la contestación a consultas escritas, las actuaciones previas de valoración y la emisión de certificados tributarios.

3.3. Efectos de la comunicación tributaria

⁹ En este sentido el art. 29 LGT, aunque se titula "obligaciones formales", en realidad contiene deberes en sentido estricto (Cfr. notas 320 y 766). Obsérvese que hablamos de deberes no por la ausencia de un contenido patrimonial sino por resultar indeterminados los sujetos y el alcance de aquellos. Mediante el correspondiente proceso de concreción dichos deberes se convertirán en obligaciones.

OCTAVA. Exoneración de responsabilidad e intereses de demora

Actuar según los criterios manifestados por la propia Administración supone, si finalmente aquellos no resultan procedentes, la exoneración de responsabilidad por las actuaciones llevadas a cabo según aquellos criterios. Sin embargo, la ausencia de sanciones no supone ausencia de aplicación de los intereses de demora. Ningún problema cabría objetar si los mismos respondiesen exclusivamente a la depreciación monetaria derivada del paso del tiempo entre el momento en que se debía de haber realizado el ingreso y aquel momento en que finalmente, y como consecuencia de haber seguido el criterio administrativo, se llevó a efecto. Sin embargo, los intereses de demora además de la depreciación monetaria contienen lo que se conoce como lucro cesante, componente que, en la medida en que se ha producido como consecuencia de una información incorrecta de la Administración, no puede correr a cuenta de quien, diligentemente, siguió los propios criterios de aquella. Hemos entendido, además, que este lucro cesante, de haberse ingresado, puede ser reclamado a través de la acción de responsabilidad patrimonial.

NOVENA. El secreto del protocolo notarial

El art. 93.4.c) LGT establece que el secreto del protocolo notarial abarca los instrumentos públicos a que se refiere el art. 35 de la Ley del Notariado. Aquel artículo reproduce el art. 111.4.II de la anterior LGT, en la redacción dada por la ley 10/1985, de 26 de abril, momento en que el art. 35 LN se refería al reconocimiento, mediante escritura notarial, de hijos naturales. Sin embargo, la redacción del art. 35 LN quedó derogada por la Ley 18/1990, de 17 de diciembre, sobre reforma del Código Civil en materia de nacionalidad, sin que se alterara, como hubiera sido lo procedente, el contenido del art. 111.4.II de la anterior LGT. Así pues, la mención al art. 35 LN en el art. 93.4.c) LGT está totalmente fuera de lugar, como ya lo estaba, la del art. 111.4.II de la anterior LGT, a partir de la entrada en vigor de la Ley 18/1990, de 17 de diciembre.

3.4. Otras aportaciones

DÉCIMA. Información interadministrativa

El deber de otras Administraciones, o de sus agentes, de informar a la Administración tributaria se basa, no en el deber de colaboración interadministrativa establecido en el art. 4.1.c) LRJAPAC¹⁰ sino en el deber establecido con carácter general en el art. 93.1 LGT. Sin embargo, puede haber casos, ciertamente escasos, dado el alcance casi omnicompreensivo del art. 93.1 LGT, en que la información deba de suministrarse en virtud de aquel primer artículo puesto que la LGT no alcanza, en algunos casos, a determinada información. Uno de dichos casos podría ser el del art. 94.3 LGT que establece, para juzgados y tribunales, el deber de proporcionar “datos” pero no la documentación a partir de la cual se obtienen los mismos. Sin embargo, en este caso, la Administración tributaria, para obtener dicha documentación (y suponiendo que ello no atentara contra el secreto de las diligencias sumariales), no podría tampoco alegar aquel art. 4.1.c) mencionado, puesto que el art. 2 de la misma norma no incluye, dentro del concepto de Administraciones Públicas, la Administración de justicia.

DECIMOPRIMERA. La expresión “comunicación” se utiliza con muy variados significados a lo largo de la LGT. Del estudio realizado, hemos hallado las siguientes: comunicación del domicilio fiscal (48.3 LGT); “comunicación” como vehículo destinado a informar sobre la tributación de determinados sectores, actividades o fuentes de renta (art. 87.1 LGT); documento destinado a notificar hechos o circunstancias relativas a un procedimiento (art. 99.7 LGT); documentación

¹⁰ TORNOS MÁS afirma que las Administraciones se comunican en virtud del principio de colaboración establecido en el art. 4.1.c) LRJAPAC, sin embargo, raramente se acude a este tipo de comunicación interadministrativa en el ámbito de la aplicación de los tributos aunque sí en el ámbito tributario, con la finalidad general de desarrollar sistemas de control tributario como por ejemplo el acceso a bases de datos de otras Administraciones.

de las actuaciones inspectoras (art. 143.1 LGT); no obligatoriedad de la comunicación de la práctica de la prueba (art. 99.6 LGT); declaración de datos necesarios para determinar la cantidad a devolver (121.1 LGT); comunicación por parte de un Estado a otro de que se ha practicado una notificación (177 sexties); comunicación del NIF (DA 6ª). Vemos pues que unas veces, tiene carácter preceptivo, y otras voluntario; otras se asimila a notificación o a pretensión de información; puede tener carácter declarativo o constitutivo; puede dirigirse a ciudadanos, a la Administración (tributaria o no) o incluso a otros Estados.

La confusión derivada de este carácter polisémico, atribuido por nuestro Derecho tributario a la palabra "comunicación", resulta notoriamente perniciosa, en términos de seguridad jurídica, siendo deseable la aplicación, por parte del legislador, de una técnica legislativa más rigurosa.

Bibliografía

ABELLÁN-GARCIA, A.M., “En Torno a la comparación y diferencia entre valores, principios y normas constitucionales”, *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 48, 1997

ADAME MARTÍNEZ, F., “Derechos y garantías de los contribuyentes versus teoría re la relación tributaria como relación de poder”, *I Jornada Metodológica "Jaime García Añoveros" Sobre la Metodología Académica y la Enseñanza del Derecho Financiero y Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, 2002

ADER, J., “Asistencia e información al contribuyente”, 1987, [documento electrónico],

http://www.ciat.org/biblioteca/opac_css/index.php?lvl=notice_display&id=2422&seule=1&PHPSESSID=1fca0a0d3203a7f4f0773b8a89ff1543# [Consulta 27.01.14],

AGUILAR BENÍTEZ DE LUGO, M., “Comisiones rogatorias y obtención de pruebas en el extranjero”, *Boletín del Ministerio de Justicia*, núm. 1905, 2001

AGUALLO AVILÉS, A., “La necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero. Hacia un Derecho Financiero Constitucional”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núms. 109–110, 2001

ALBERTI ROVIRA, E., “Los convenios entre Comunidades Autónomas”, *Documentación Administrativa*, número 240

ALBERTI ROVIRA, E., “Relaciones entre Administraciones Públicas”, en LEGUINA J. y SANCHEZ MORON, M., *La Nueva Ley de Régimen Jurídico y del*

Procedimiento Administrativo Común, Tecnos, Madrid, 1993

ALBIÑANA GARCÍA–QUINTANA, C., “La discutida autonomía del Derecho Financiero”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 7, 1975

ALBIÑANA GARCÍA–QUINTANA, C., “Comentarios al artículo 31 de la Constitución”, *Comentarios a las leyes políticas. Constitución española de 1978, Tomo III*, Edersa, Madrid, 1983

ALBIÑANA GARCÍA–QUINTANA, C., *Comentarios a la Constitución Española de 1978, III*, Edersa, Madrid, 1996

ALBIÑANA GARCÍA–QUINTANA, C., “El secreto profesional y el deber de colaboración tributaria”, *Partida Doble*, núm. 151, 2004

ALESSI, R. y STAMMATI, G., *Istituzioni di Diritto Tributario*, Unione Tipografico-Editrice Torinese, Torino, 1964

ALESSI, R., *Instituciones de Derecho Administrativo*, vol. 2º, Bosch, Barcelona, 1970

ALESSI, R., *Principi di diritto amministrativo*, Milán, Giuffrè, 1969

ALESSI, R., *Sistema istituzionale del Diritto Amministrativo italiano*, Editorial Giuffrè, Milan, 1960

ALONSO GONZÁLEZ, L.M., “El Número de identificación Fiscal y las obligaciones de información”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 68, 1990

ALONSO GONZÁLEZ, L.M., *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales- Marcial Pons, Madrid, 1993

ALONSO GONZÁLEZ, L.M., *Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramas*, Marcial Pons, Madrid, 2008

ALONSO MADRIGAL, F.J., *Legalidad de la infracción tributaria. (Reserva de Ley y tipicidad en el Derecho Tributario sancionador)*, Dykinson, Madrid, 1999

ALVAREZ ARROYO, F., “Información general y asistencia al contribuyente”, en CALVO ORTEGA, R. y CHECA GONZALEZ, C. (coords.), *Derechos y Garantías de los Contribuyentes (Estudio de la nueva Ley)*, Lex Nova, Valladolid, 1998

ALLEGRETTI, U., *L'imparzialità amministrativa*, Cedam, Padova, 1965

ALLORIO, E., *Diritto processuale tributario*, Unione Tipografico-Editrice Torinese, Torino, 1962

ANEIROS PEREIRA, J., “Las obligaciones de prevención del blanqueo de capitales a cargo de determinados profesionales: una fuente de información tributaria”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 91, 2010

ANIBARRO PÉREZ S. y SESMA SÁNCHEZ, B., *Infracciones y sanciones tributarias*, Lex Nova, Valladolid, 2005

ARAGON REYES, M., “La eficacia jurídica del principio democrático”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 24, 1988

ARCIDIACONO, L., *Profili di riforma dell'amministrazione statale*, Giuffrè, Milano, 1980

ARENA G., “Introducción a la Administración compartida”, en TORNOS MAS, J. Y GALÁN GALÁN, A. (Coords.), *Comunicación Pública*, Marcial Pons, Madrid, 2000

ARENA G., “Profili giuridici della comunicazione delle pubbliche amministrazioni”,

Economia Pubblica, 1992

ARIAS VELASCO J. y SARTORIO ABALAT, S., *Procedimientos tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1996

ARSUAGA NAVASCUÉS, J.J., “Nueva dimensión del deber de colaborar con la Administración tributaria”, *Gaceta Fiscal*, núm. 14, 1984

BADÀS CEREZO, J., LAMOCA PÉREZ, C. y MARCOS SANJUAN, J.A., *Aplicación de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Lex Nova, Valladolid, 1998

BAENA AGUILAR, A., *La obligación real de contribuir en el IRPF*, Aranzadi, Elcano (Navarra), 1994

BALLBÉ y PRUNES, M., *Nueva Enciclopedia Jurídica, Tomo I*, Francisco Seix S.A., Barcelona 1975

BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÀN, J., *Curso de procedimientos tributarios*, La Ley, 2008

BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÀN, J., *Guía Práctica de Sanciones Tributarias*, La Ley, Madrid, 2005

BARBERO, D., *Sistema istituzionale del diritto privato I*, Unione Tipografico-Editrice Torinese, Torino, 1950

BARETTONI, A., voz “Obbligazioni pubbliche”, en *Enciclopedia del Diritto*, vol. XXIX, Milano, 1979

BARQUERO ESTEVAN, J.M., *La información administrativa al contribuyente*, Aranzadi, Pamplona, 2002

- BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M.T., *Derecho Financiero*, Librería Compás, Alicante, 1987
- BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M.T., *Compendio de Derecho Financiero*, Librería Compás, Alicante, 1991
- BEINHARDT, G., *Die Verpflichtung der Behörde zur Erteilung von Auskünften* (La obligación de las autoridades de informar), en DÖV, 1965
- BENTHAM, J., *Fragmento sobre el gobierno*, Aguilar, Madrid, 1973
- BERLIRI, A., *Corso Istituzionale di Diritto Tributario, Vol. I*, Giuffrè, Milano, 1974
- BERLIRI, A., *Principi di Diritto Tributario, Volumen II*, Giuffrè, Milano, 1957
- BERLIRI, A., *Principios de Derecho Tributario, Volumen II*, Editorial de derecho financiero, Madrid, 1971
- BERMEJO VERA, J., *La publicación de la norma jurídica*, Madrid, Instituto de Estudios Administrativos, 1977
- BETTI, E., *Teoria generale delle obbligazioni*, Giuffrè, Milano, 1955
- BLUMENSTEIN, E., *Schweizerisches Stenerrecht, I*. Tübingen, J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 1926
- BLUMENSTEIN, E., *Sistema di Diritto delle Imposte*, Giuffrè, Milano, 1954,
- BOLLO AROCENA, M.C., *Análisis jurídico de la liquidación provisional*, Edersa, Madrid, 1983
- BRANCA, G., *Istituzioni di Diritto privato*, Zutti, Bologna, 1956
- BURDEAU, G., "Les engagements internationaux de la France et les exigences de

"l'Etat de Droit", *Annuaire Français de Droit International*, 1986

CAJELLI, R., *Note sulla comunicazione degli atti amministrativi*, in *Studi in onore di Amorth*, Milano, 1982

CALDERÓN CARRERO, J.M., "Intercambio de información y asistencia mutua", en *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la unión Europea*, CISS, Bilbao, 2008

CALVO ORTEGA, R. (dtor.), *La nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004

CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero I*, Civitas, Madrid, 2000

CALVO ORTEGA, R., *El Proyecto de Ley General Tributaria: aportaciones y aspectos críticos*, Nueva fiscalidad, núm. 8, 2003

CALVO ORTEGA, R., *Las actuaciones de colaboración de los privados con la Administración tributaria: entorno a un nuevo ordenamiento*, Dykinson, Madrid, 2006

CARBAJO VASCO, D., "Las obligaciones entre particulares resultantes del tributo". Notitya. Febrero 2005. [En línea].

<http://www.pyaconsultores.com/privado/ver_notitya.php?ver=207&idioma=>. (Consulta 18 de septiembre de 2014)

CARBAJO VASCO, D., y PRATS MAÑEZ, F., *Todo sobre el Estatuto del Contribuyente*, Praxis, Barcelona, 1998

CARNELUTTI F., *Lezioni di Diritto procesuale civile, tomo I*, Cedam, Padova, 1920

CARNELUTTI F., *Teoría General del Derecho*, Comares, 2003

CARRASCO PADILLA, P.J., *Consecuencias del retraso en el pago de las deudas tributarias*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, Cuenca, 2000

CARRERAS LLANSANA, J., "En torno a la relación jurídica tributaria", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 3, 1951

CASADO OLLERO, G., "Los esquemas conceptuales y dogmáticos del Derecho Tributario: evolución y estado actual", *Estudios de Derecho y Hacienda, Homenaje a CÉSAR ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA*, Ministerio de Economía y Hacienda, Volumen II, Madrid, 1987

CASADO OLLERO, G., "La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco", *Hacienda Pública Española.*, número 68, 1981

CASAS, O.J., "Seguridad jurídica, legalidad y legitimación en la imposición tributaria", *Revista latinoamericana de Derecho Tributario*, núm. 6, 1998

CASINO RUBIO, M., "El derecho sancionador y la responsabilidad de la Administración", *Documentación Administrativa*, núm. 254-255

CASTÁN TOBEÑAS, J., *Derecho civil español, común y foral*, tomo primero, volumen segundo, Reus, Madrid, 1977

CASTÁN TOBEÑAS, J., *Situaciones Jurídicas Subjetivas*, Instituto Editorial Reus, Madrid, 1963

CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., "Informe sobre el proyecto de ley de represión del fraude fiscal", IEF, Madrid, 1984

CLEMENTE DE DIEGO, F., *Instituciones de Derecho Civil Español, Tomo I*,

Librería General de Victoriano Suárez, Madrid, 1941

COLOM PASTOR B., *El derecho de petición*, Marcial Pons- Universidad de les Illes Balears, Madrid, 1997

COLOM y PASTOR, B., “El certificado como acto y documento público”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, número 40, 1984

CORLETTI, D., *Publicità degli atti amministrativi*, Enciclopedia Giurídica Treccani, XXV, Roma, 1991

CORRADO, R., *Publicità degli atti giurídici*, in NssDI XIV, 1967

CORTES, DOMÍNGUEZ M., *Ordenamiento tributario español*, Tecnos, Madrid, 1970

CHECA GONZALEZ, C. y MERINO JARA, I., “El derecho a la intimidad como límite a las funciones investigadoras de la Administración Tributaria”, *Anuario de la Facultad de Derecho*, núm. 6, 1988

CHECA GONZALEZ, C., *La Responsabilidad Patrimonial de la Administración Tributaria*, Aranzadi Thomson Reuters, 2011

CHECCHINI, A., *Rapporti non vincolanti e regole di correttezza*, Cedam, Padova, 1977

DAROCA TORRES, J.L., “Intereses y actualización en las deudas de la Administración”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 50, 1986

DE CASTRO, F., *Derecho Civil de España, Tomo I*, Civitas, Madrid, 1984

DE COSSIO CORRAL, A., *Instituciones de Derecho Civil, I*, Alianza Editorial, Madrid, 1975

DE ELIZALDE Y AYMERICH, P., “Las obligaciones entre particulares resultantes del tributo” en MARTINEZ LAFUENTE, A. [Coord.], *Estudios sobre la nueva Ley general tributaria: (Ley 58/2003, de 17 de diciembre): homenaje a D. Pedro Luís Serrera Contreras*, IEF, 2004

DE LA MORENA Y DE LA MORENA, L., “Las funciones administrativas: su enumeración y análisis crítico”, *Documentación Administrativa*, números 115–116

DE TORRES ROMO, F., “Comentarios al artículo 198 LGT, en GARBERÍ LLOBREGAT, J. (Coord.), *Procedimiento Sancionador, Infracciones y Sanciones Tributarias, Tomo 2*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2005

DEL PASO BENGUA, J.M. y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C., *Derechos y Garantías del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998*, CISS, Valencia, 1998

DELGADO GARCIA, A.M. y OLIVER CUELLO, R., *El deber de información y asistencia a los obligados tributarios*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2004

DELGADO GARCIA, A.M., “Actuaciones de información tributaria” en VVAA, *Los procedimientos de aplicación de los tributos en el ámbito interno y en el de la fiscalidad internacional*, Lex Nova, Valladolid, 2009

DERVIN, B., *Useful Theory for librarianship: communication not information*, Drexel Library Quarterly, Vol. 1, núm. 3, 1977

DÍAZ C. y DELGADO M.L., “Aspectos psicosociales de la tributación: Los costes de cumplimiento en el IRPF”, *Papeles de Trabajo del IEF* 13/92

DIAZ YUBERO, F., *Aspectos más destacados de las Administraciones Tributarias Avanzadas*, en *Documentos del IEF*, 14/03

DÍEZ PICAZO, L., *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial*, Volúmenes I y II, Civitas, Madrid, 1996

DÍEZ PICAZO, L., *Sistema de Derecho Civil*, Volumen I, Tecnos, Madrid, 1990

DÍEZ-ALEGRIA FRAX, M., *La extinción de la obligación tributaria*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, 1967

DOCAVO ALBERTI, L., “El derecho a la deducción del IVA en el Derecho comunitario en relación con los Derechos nacionales. Requisitos formales de las facturas”, *Impuestos*, núm. 14, 1990

ELENA CORDOBA, A., “De Administrado a Ciudadano. Veinte años de incidencia de la Constitución en el procedimiento administrativo y en las relaciones ciudadano-Administración”, en ÁLVAREZ CONDE, E. [Coord.], *Administraciones públicas y Constitución (Reflexiones sobre el XX Aniversario de la Constitución Española de 1978)*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 1998

ENÉRIZ OLAECHEA, F.J., "El nuevo derecho de acceso a la información pública", *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 10, 2014

ENTRENA CUESTA, R., *Curso de Derecho Administrativo, Volumen I/1*, Tecnos, Madrid, 1992

ENTRENA CUESTA, R., *Curso de Derecho Administrativo, Volumen I/2*, Tecnos, Madrid, 1990

ESCRIBANO LÓPEZ, F., “Notas para un análisis de la evolución del concepto de Derecho tributario”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 14, 1977

ESCRIBANO LÓPEZ, F., “Comentario a los artículos 8 a 25”, *Estatuto del Contribuyente. Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Francis

Lefebvre, Madrid 1999, pág 163, marg. 2510

ESCRIBANO LÓPEZ, F., *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*, Civitas, Madrid, 1988

ESCRIBANO LÓPEZ, F., “El Deber de Colaboración de las Administraciones Públicas en materia tributaria [Segunda Parte]”, *Análisis Tributario*, núm. 259, 2009

ESEVERRI MARTÍNEZ, E., “Las actuaciones inspectoras”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 200, 1989

ESEVERRI MARTINEZ, E., “Las posiciones subjetivas derivadas de la aplicación del tributo”, *Estudios de Derecho y Hacienda, Homenaje a CÉSAR ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA*, Ministerio de Economía y Hacienda, Volumen II, Madrid, 1987

ESEVERRI MARTÍNEZ, E., “Prólogo”, en LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Los deberes de información tributaria de terceros*, Marcial Pons, Madrid, 1992

ESEVERRI MARTINEZ, E., *Las actuaciones tributarias reclamables en vía económico-administrativa*, Cuadernos Civitas, Madrid, 1983

ESTÉVEZ, J.L., "Sobre el concepto de naturaleza jurídica", *Anuario de Filosofía del Derecho*, núm. 4, 1956, págs. 178-179)

FALCON TELLA, R., “Aproximación al contenido del tributo como instituto jurídico”, en *Estudios Jurídicos, en Conmemoración del X Aniversario de la Facultad de Derecho*, Separata, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Córdoba, 1991

FALCÓN TELLA, R., “El plazo para iniciar el expediente sancionador”, *Quincena Fiscal*, núm. 10, 2007

FALCÓN Y TELLA, R., "Comunicación de datos a efectos de retenciones y derecho a la intimidad", *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 5, 1999

FALCON Y TELLA, R., "El carácter vinculante de la doctrina sentada al resolver consultas tributarias y reclamaciones económico-administrativas", *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 19, 2004

FALCÓN TELLA, R., *Retraso culpable e intereses de demora en materia tributaria*, Tecnos, Madrid, 1991

FALCÓN Y TELLA, R., "Consultas vinculantes y jurisprudencia", *Quincena Fiscal*, núm. 9, 1997

FALCON Y TELLA, R., "La doctrina constitucional en materia de recargos por ingreso extemporáneo", *Quincena Fiscal*, núm. 8

FALCON Y TELLA, R., "Los ingresos fuera de plazo: ¿clausulas penales no sancionadoras?", *Quincena Fiscal*, núm. 21

FALZONE, G., *Le Obbligazioni dello Stato*, Giuffrè, Milano, 1960

FANTOZZI, A., *La solidarietà nel Diritto tributario*, Unione Tipografico-Editrice Torinese, Torino, 1968

FEDELE A., *Commentario della Costituzione*, Zanichelli, Bologna, 1978

FEDELE, A., "La teoría del procedimiento de imposición y la denominada 'anticipación del tributo', *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 114, 1974

FENELLOS PUIGCERVER, V., *El Estatuto del Contribuyente*, Ediciones Tro, Valencia, 1998

FERNÁNDEZ AMOR, J.A., “El carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria”, BÁEZ MORENO A. y JIMÉNEZ-VALLADOLID, D.J. [Coords.], *Tratado sobre la Ley General Tributaria, Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo, Tomo II*, Aranzadi, Cizur Minor, 2010

FERNÁNDEZ AMOR, J.A., “Examen de la declaración de bienes sitos en el extranjero a través de los principios jurídicos de las obligaciones tributarias formales”, *Crónica Tributaria*, núm. 1, 2013

FERNANDEZ CUEVAS, A.,” Información y asistencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias”, en VV.AA., *El Estatuto del contribuyente: comentarios a la Ley 1/1998, de derechos y garantías de los contribuyentes*, Aranzadi, Madrid, 1998

FERNANDEZ JUNQUERA, M., “Procedimientos tributarios: Aspectos comunes y procedimientos de gestión” en CALVO ORTEGA, R. [dtor.], *La nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004

FERNANDEZ PAVES, J.M., “Desarrollo reglamentario de las contestaciones vinculantes a preguntas”, *Tribuna Fiscal*, núm. 80, 1997

FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R., “El medio ambiente en la Constitución española”, *Documentación Administrativa*, núm. 190, 1981

FERREIRO LAPATZA, J.J., "El principio de legalidad y las relaciones Ley-reglamento en el ordenamiento tributario español", en *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a C. Albiñana, vol. II*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987

FERREIRO LAPATZA, J.J., “Esquemas dogmáticos fundamentales del Derecho Tributario”, Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 104, 1998

FERREIRO LAPATZA, J.J., “Sujetos pasivos y capacidad económica”, *Civitas, REDF*, núm. 71, 1991

FERREIRO LAPATZA, J.J., *Derecho Tributario: Parte General*, Marcial Pons, 2004

FORO SOBRE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, *La Administración Tributaria en los países de la OCDE y en determinados países no miembros: Serie “Información comparada” (2008)*, Centro de Política y Administración Tributarias, 2009

GALÁN GALÁN, A., “La Comunicación Pública”, en TORNOS MAS, J. y GALÁN GALÁN, A. (Coords.), *Comunicación Pública*, Marcial Pons, Madrid, 2000

GALATERIA, L., *Teoria giuridica degli ordini amministrativi*, Giuffrè, Milano, 1950

GALEOTTI, S., *Contributo alla teoría del procedimiento legislativo*, 1a ed., reimp., Giuffrè, Milán, 1987

GANGI, C., *Le obbligazioni: il concetto, obbligazioni naturali, solidali, divisibili e indivisibili*. Giuffrè, Milano, 1951

GARCIA AÑOVEROS, J., “Una nueva Ley general tributaria. Problemas Constitucionales”, en VVAA, *Garantías Constitucionales del Contribuyente*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1999

GARCIA AÑOVEROS, J., “Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración financiera”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 76, 1992

GARCIA BERRO, F., “Análisis jurídico de la obligación administrativa de informar

sobre el valor de los inmuebles”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 81, 2008

GARCIA BERRO, F., *Procedimientos tributarios y derechos de los contribuyentes en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2004

GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ RODRIGUEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*, Civitas, Madrid, 1993

GARCIA DE ENTERRIA, E., “Una Nota sobre el interés general como concepto jurídico indeterminado”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, número 89, enero-marzo 1996

GARCÍA-MONCÓ MARTÍNEZ, A., “Las obligaciones de información en la ley General Tributaria y su desarrollo en el Reglamento de gestión e inspección. En particular, las de entidades bancarias, crediticias y de mediación financiera”, en BÁEZ MORENO A. y JIMÉNEZ-VALLADOLID, D.[Coords.], *Tratado sobre la Ley General Tributaria, Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo, Tomo II*, Aranzadi, Cizur Minor, 2010

GARCIA NOVOA, C., “Comentarios al artículo 5 LDGC”, en VVAA, *Comentarios a la ley de derechos y garantías de los contribuyente*, CEF, Madrid, 1999

GARCIA NOVOA, C., *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000

GARDINI, G., *La comunicazione degli atti amministrativi. Uno studio alla luce della Legge 7 agosto 1990, N.241*, Giuffrè, Milano, 1996

GARRIDO FALLA, F., *Comentarios a la Constitución*, Civitas, Madrid, 1985

GARRIDO FALLA, F., *Tratado de derecho administrativo, Volumen I*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1985

GARRIDO MORA, M., “La consulta tributaria tras la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (Una propuesta para la solución de los conflictos tributarios)”, *Impuestos. Revista de doctrina legislación y jurisprudencia*, núm. 1, 2005

GIAMPICCOLO G, *La dichiarazione recettizia*, Giuffrè, Milano, 1959

GIANNINI, A.D., *Diritto Amministrativo, II*, Giuffrè, Milano, 1993

GIANNINI, A.D., *Il rapporto giurídico d'imposta*, Giuffrè, Milano, 1937

GIANNINI, A.D., *Instituciones de Derecho Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957

GIANNINI, A.D., *Lezioni di Diritto Amministrativo, Vol. I*, Giuffrè, Milán, 1950

GIORGIANNI, *L'obbligazione I*, Giuffrè, 1968

GÓMEZ CABRERA, *La discrecionalidad de la Administración tributaria*, McGraw-Hill, Madrid, 1998

GÓMEZ JIMÉNEZ, C., *Obligaciones de información de los notarios ante la Hacienda Pública*, CISS, Valencia, 2009

GÓMEZ MOURELO, C. (dtora), *La nueva Ley General Tributaria comentada*, La Ley, Madrid, 2004

GONZÁLEZ CAMPOS, J.D. y RECONDO PORRUA, R., *Lecciones de Derecho procesal civil internacional*, Publicaciones de la Universidad de Deusto, Bilbao, 1979

GONZÁLEZ GARCIA, E., “Derecho Tributario material y formal”, *Hacienda Pública Española*, núm. 94, 1985

GONZÁLEZ GARCÍA, E., “Medios de defensa del contribuyente frente a la creciente presión fiscal indirecta”, *Quincena Fiscal*, núm. 2, 1996

GONZÁLEZ PÉREZ, J. y GONZÁLEZ NAVARRO, F., *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común*, Aranzadi, Cizur Minor [Navarra], 2012

GONZALEZ PÉREZ, J., “La Constitución y la modificación parcial de la Ley General Tributaria”, *Gaceta Fiscal*, núm. 25, 1985

GUAITA MARTORELL, A., “El concepto de acto administrativo”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 7

GUICCIARDI, E., *La giustizia amministrativa*, Casa Editrice Dott. Antonio Milani (CEDAM), Padova, 1943

GUIO MONTERO, F., *El contribuyente frente a la Inspección de Hacienda*, Lex Nova, Valladolid, 1996

HENSEL, A., “La influencia del Derecho Tributario sobre la construcción de los conceptos de Derecho Público”, *Hacienda Pública española*, núm. 22, 1973

HENSEL, A., *Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2005

HENSEL, A., *Diritto Tributario*, Giuffrè, Milano, 1956

HERNÁNDEZ GIL, A., *Derecho de Obligaciones*, Ceura, Madrid, 1983

HERNÁNDEZ GIL, A., *Derecho de Obligaciones*, Sucesores de Rivadeneyra, Madrid, 1960

HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F., “Una contribución al estudio de los deberes tributarios”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 69, 1991

HERRERA MOLINA, P.M., “¿Rehabilitar a Otto Mayer? (Paradojas en el “tránsito de la relación jurídica a la relación de poder””, en y *Jornada Metodológica Jaime García Añoveros sobre la Enseñanza del Derecho Financiero*. Instituto de Estudios Fiscales, 2002

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

HERRERO DE EGAÑA y ESPINOSA DE LOS MONTEROS (Coord.), *Comentarios a la Ley General Tributaria, Volumen I*, Aranzadi Thomson Reuters, Pamplona, 2008

HEYMANN, O., *Die Beratungs - und Aufklärungspflicht der Verwaltungsbehörden* (El asesor y el deber administrativo de informar), en BayVBl, 1961

HUESCA BOADILLA, R. (Coord.), *Procedimientos Tributarios. Comentarios a la Ley General Tributaria y Reglamentos de desarrollo con jurisprudencia*, La Ley, Madrid, 2007

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

JORDANA DE POZAS, L., “Ensayo de una teoría del fomento en el Derecho administrativo”, *Revista de Estudios Políticos*, núm. 48, 1949

JUAN LOZANO, A.M., “Novedades de la Ley General Tributaria en materia de prescripción y caducidad de los procedimientos de aplicación de los tributos y del procedimiento sancionador”, *Tribuna Fiscal*, número 161, 2004

KRUSE H.W., *Derecho Tributario, Parte General*, Edersa, Madrid, 1978

LA ROSA, S., *L'Amministrazione Finanziaria*, Giapichelli Editore, Torino, 1995

LACRUZ BERDEJO, J.L., et al., *Elementos de Derecho Civil I, Parte General del Derecho Civil, Vol.3º, El Derecho subjetivo*, José María Bosch Editor, SA, Barcelona, 1990

LAMOCA PÉREZ, C., “Las actuaciones de inspección en la nueva LGT y en el proyecto de RGAT. El procedimiento inspector” en MANTERO SÁENZ, A. y otros, *La correcta aplicación práctica de la nueva LGT*, CISS, Valencia, 2006

LEISNER, W., “Effizienz als Rechtsprinzip”, Ed. J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), Colección *Recht und Staat in Geschichte und Gegenwart*, números 402–403, Tubinga, 1971

LONGÁS LAFUENTE, A., “El deber de suministrar información de los juzgados y tribunales conforme al artículo 112.3 de la Ley General Tributaria”, *Carta Tributaria*, núm. 74, 1995

LÓPEZ GUERRA, L. “Funciones del Gobierno y dirección política”, *Documentación Administrativa*, número 215 (1988)

LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Los deberes de información tributaria de terceros*, Marcial Pons, Madrid, 1992

LÓPEZ MERINO, F., *El acto de certificación*, La Ley, Las Rozas, 2009

LUCIFREDI, R., *La prestazioni obbligatorie in natura dei privati alle pubblica amministrazione, La teoria generale*, Cedam, Padova, 1934

LUCHENA MOZO, G.M., *Retenciones e ingresos a cuenta en el IRPF*, Universidad de Castilla–La Mancha, Cuenca, 1997

LUCHENA MOZO, M., “Comentario al artículo 192 LGT”, en GARBERÍ LLOBREGAT, J. [Coord.], *Procedimiento Sancionador, Infracciones y Sanciones Tributarias, Tomo 2*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2005

LUZON CUESTA, J.M., *Compendio de Derecho Penal, Parte general*, Dykinson, Madrid, 1996

LUZZATTO, R., *Le obbligazioni nel diritto italiano*, Giappichelli, Torino, 1950

MAFFEZZONI, A., *Il procedimento di imposizione ne'll imposta generale sull'entrata*, Edt. Morano, Napoli, 1965

MAFFEZZONI, A., *Profili di una teoría giurídica generale dell'imposta*, Giuffrè, Milano, 1969,

MAGAN PERALES, J.M., “Derechos de los ciudadanos” en GARBERÍ LLOBREGAT, J. [Coord.], *El Procedimiento Administrativo Común (Comentarios, Jurisprudencia, Formularios)*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006

MALVÁREZ PASCUAL, L.A., “La función tributaria en el Estado Social y Democrático de Derecho”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*”, núm. 109–110, 2001

MANTERO SÁENZ, A. y GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ E. (Coords), *Ley General Tributaria. Antecedentes y Comentarios*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 2005

MANTERO SÁENZ, A., “Del deber y obligaciones de información”, *Carta Tributaria*, número 16, 2008

MANTERO SAENZ, A., “El deber de información tributaria (artículos 111 y 112 de la Ley General Tributaria)”, *Crónica Tributaria*, núm. 53, 1985

MANTERO SÁENZ, A., *La correcta aplicación práctica de la nueva LGT*, CISS, Valencia, 2006

MANTERO SAENZ, A., *Procedimientos ante la Inspección Tributaria*, Ministerio de Hacienda, Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Madrid, 1979

MARCO PEÑAS, E., “La naturaleza de los recargos por declaración extemporánea voluntaria a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y del Tribunal Constitucional español”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 320, 2009

MARCOS DEL CANO, A.M., “La seguridad jurídica: su configuración actual”, en VV.AA., *Teoría y Metodología del Derecho. Estudios en homenaje al profesor Gregorio Peces Barba*, volumen II, Dykinson, Madrid, 2008

MARTÍN DELGADO, J.M., “Prologo”, en HURTADO GONZALEZ, J.F., *El deber de colaborar con la Administración tributaria facilitando información sobre terceros*, Lex Nova, Valladolid, 2001

MARTIN QUERALT J. y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 2008

MARTIN QUERALT, J., “Derechos y Garantías del contribuyente (...) y de la Hacienda Pública”, *Tribuna Fiscal*, núm. 78, 1997

MARTINEZ LOZANO, J.M., “El secreto bancario y los requerimientos individualizados de información de cuentas bancarias”, Instituto de Estudios Fiscales, trabajo presentado en el IV Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Financiera, 2009

MARTINEZ MUÑOZ, Y., *Las comunicaciones tributarias*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 2002

- MAYER, O., *Derecho Administrativo Alemán, tomo I*, Depalma, Buenos Aires, 1950
- MELÓN MUÑOZ, A. [Coord.], *Memento Práctico Administrativo*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 2001
- MELONCELLI, A., "Publicazione (diritto pubblico)", *Enciclopedia del Diritto*, XXXVII, Giuffrè, Varesse, 1988
- MELONCELLI, A., *L'informazione Amministrativa*, Maggioli Editore, Dogana (Repubblica de San Marino), 1993
- MENÉNDEZ PÉREZ, S., "Eficacia, discrecionalidad y control judicial en el ámbito administrativo", *Cuadernos de Derecho Judicial*, núm. 32, 1994
- MENENDEZ REXACH, A., "La cooperación, ¿un concepto jurídico?", *Documentación Administrativa*, número 240
- MENESES VADILLO, A., *El deber de colaboración de las entidades de crédito ante los requerimientos de información de la administración tributaria*, Civitas, 2000
- MERINO JARA, I., "La facturación en el IVA como deber de colaboración", *Anuario de la Facultad de Derecho*, núm. 8, 1990
- MESSINEO, *Manuale di diritto civile e commerciale*, Vol. II, Giuffrè, 1952
- MEXIA ALGAR, J., "Las consultas tributarias" en *Estudios de Derecho Tributario*, Vol. II, IEF, Madrid, 1979
- MICHELI, G.A., "Considerazioni sul Procedimento Tributario d'Accertamento Nelle nuove Leggi di Imposta", *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1974
- MICHELI, G.A., "Presesse per una teoría della potestà di imposizioni", *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1967, núm. 2

MICHELI, G.A., *Corso di Diritto tributario*, 4ª ed., Unione Tipografico-Editrice Torinese, Torino, 1978

MOLINA JIMÉNEZ, A., “Principios de actuación”, en GARBERÍ LLOBREGAT, J., *El procedimiento administrativo común (comentarios, jurisprudencia, formularios)*, Tomo I, Tirant lo Blanch, Valencia, 2007

MONTORO PUERTO, M., “Actos de certificación”, *Revista Española de Vida Local*, núm. 162, 1969

MORENO FERNANDEZ, J.I., *Derechos y Garantías de los Contribuyentes (Estudio de la nueva Ley)*, Lex Nova, Valladolid, 1998

MORIES JIMÉNEZ, M.T., “La infracción grave del art. 89.3 LIRPF: dejar de comunicar o comunicar al pagador de rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta datos falsos, incorrectos o inexactos determinantes de retenciones o ingresos a cuenta inferiores a los procedentes”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 3, 1999

MORIES JIMÉNEZ, M.T., *La retención a cuenta en el Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, Madrid, 1997

MORILLO MÉNDEZ, A., “El principio de gravamen mínimo en la intervención de contribuyente en los procedimientos tributarios”, *Impuestos*, núm. 18, 1999

NAWIASKY, H., *Cuestiones fundamentales de Derecho Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, 1982, Madrid

NAWIASKY, H., *Teoría General del Derecho*, Rialp, Madrid, 1962

O'CALLAGHAN MUÑOZ, X., *Compendio de derecho civil, Tomo II, Volumen I*, EDERSA, Madrid, 1994

OCKHAM, W., *Tractatus de Corpore Christi*, Institutum Franciscanum Universitatis St. Bonaventure, New York, 1986

ORON MORATAL, G. (Coord.), *Estatuto del Contribuyente. Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Ediciones Francis y Taylor, Madrid, 1999

ORTEGA ALVAREZ, L., “El reto dogmático del principio de eficacia”, *Revista de Administración Pública*, núm. 133, 1994

ORTIZ CALLE, E., “Procedimiento de verificación de datos” en VVAA, *Los procedimientos de aplicación de los tributos en el ámbito interno y en el de la fiscalidad internacional*, Lex Nova, Valladolid, 2009

PALAO TABOADA, C., “¿Está el contribuyente en una relación de ‘sujeción especial’ frente a la Administración tributaria?”, *Responsa Iurisperitorum Digesta, vol. II*, Ediciones Universidad de Salamanca, Salamanca, 2001

PALAO TABOADA, C., “La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites”, *Estudios de Derecho y Hacienda. Libro homenaje a Albiñana García-Quintana, volumen II*. Ministerio de Economía y Hacienda, 1987

PALAO TABOADA, C., *Ordenanza Tributaria Alemana, Traducción y Notas*, IEF, Madrid, 1980

PARADA VAZQUEZ, R., *Derecho Administrativo*, Tomo I, 7ª Edición, Marcial Pons, Madrid, 1999

PAREJO ALONSO, L., “Notas para una construcción dogmática de las relaciones interadministrativas”, *Revista de Administración Pública*, número 174, Madrid, 2007

- PAREJO ALONSO, L., *Eficacia y Administración*, INAP - BOE, Madrid 1995
- PAREJO ALONSO, L., *Manual de derecho administrativo*, Ariel, Madrid, 1991
- PARRA DE MAS, S., "Apuntes para un trabajo sobre la colaboración jurídica de los administrados en el campo fiscal", *XII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1965
- PECES BARBA G., "La seguridad jurídica desde la Filosofía del Derecho", *Anuario de Derechos Humanos*, núm. 6, 1990
- PÉREZ DE AYALA, J.L. y GONZALEZ E., *Curso de Derecho Tributario, Tomo I*, Edersa, Madrid, 1991
- PÉREZ DE AYALA, J.L., "Función tributaria y procedimiento de gestión", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 114, 1974
- PÉREZ DE AYALA, J.L., "Potestad de imposición y relación tributaria (II). Las teorías sobre la relación jurídica tributaria y su revisión en la moderna doctrina", *Revista de Derecho financiero y Hacienda Pública*, núm. 86, 1970
- PÉREZ LUÑO, A.E., *La seguridad jurídica*, Ariel, Barcelona, 1991
- PÉREZ ROYO, F., "El pago de la deuda tributaria", Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 6, 1975
- PÉREZ ROYO, F., *Infracciones y sanciones tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1972
- PIERANDREI, F., *Studi di Diritto Costituzionale*, in memoria di Luigi Rossi, Milán, 1952
- PIZZORUSSO, A., *La pubblicazione degli atti normativi*, Milano, Giuffrè, 1963

PUGLIATTI, S., *Conoscenza e Diritto*, Giuffrè, Milano, 1961

PUGLIESE, *Usufrutto, uso, abitazione*, Torino, 1954

PUIG BRUTAU, J., “Concepto del Derecho de Crédito” en ROCA SASTRE, R.M., y PUIG BRUTAU, J., *Estudios de Derecho Privado*, Aranzadi Thomson–Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2009

PUNZI C., *La notificazione degli atti nel proceso civile*, Giuffrè, Milano, 1959

RAMALLO MASSANET, J., “Comentarios a los artículos 5 a 9”, *Estatuto del Contribuyente, Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Madrid, 1998

RAMALLO MASSANET, J., “Información y asistencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias”, en ORON MORATAL, G. (Coord.), *Estatuto del Contribuyente. Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 1999

RAMIÓ MATAS, C., *Teoría de la Administración y Administración Pública*, Tecnos, Barcelona, 1999

RAMÓN FERNÁNDEZ, T.R., “Los principios constitucionales del procedimiento administrativo”, en ACOSTA SÁNCHEZ, J., [et al.], *Gobierno y Administración en la Constitución, Vol. I*, IEF, Madrid, 1988

RAWLS, J., *Teoría de la Justicia*, Fondo de Cultura Económica, México, 1978

RECUERO ASTRAY, J.R., “Las consultas a la Administración en materia tributaria”, *Crónica Tributaria*, núm. 18

RODRIGUEZ BEREIJO, A., “Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española”, *REDF*, núm. 100, 1998

- RODRIGUEZ BEREIJO, A., “El sistema tributario de la Constitución (los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 36, 1992
- RODRIGUEZ BEREIJO, A., “Las garantías del crédito tributario”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 30, 1981
- RODRIGUEZ BEREIJO, A., *Introducción al estudio del derecho financiero. Estudios de Hacienda Pública*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976
- RODRIGUEZ DEVESA, J.M., *Derecho Penal Español. Parte general*, Dykinson, Madrid, 1991
- RODRIGUEZ MARQUEZ, J., *El interés de demora en la Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1999
- RODRIGUEZ SAINZ, A., "Las categorías fundamentales del Derecho Tributario: Relación jurídica v. potestad, función y procedimiento", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 153, 1981
- RODRIGUEZ-ZAPATA I., *Constitución, tratados internacionales y sistema de fuentes del Derecho*, Bolonia, Colegio de España, 1976
- ROMANÍ SANCHO, A., “La nueva relación Hacienda-contribuyente auspiciada por la OCDE: la relación cooperativa. El Foro de Grandes Empresas y el Código de Buenas Prácticas Tributarias”, *Cuadernos de Formación, IEF*, núm. 41, 2010
- ROMANO TASSONE, A., *Studio sull'irregolarità degli atti amministrativi*, Torino, 1993
- ROMANO, S., *Corso di Diritto Amministrativo*, Cedam, Padova, 1930
- ROMANO, S., *Fragmentos de un diccionario jurídico*, Comares, Granada, 2002

ROMANO, S., *Frammenti di un dizionario giuridico*, Giuffrè, Milano, 1947

ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T., *Procedimientos Tributarios Consensuados - La Transacción Tributaria*, Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas Argentinas (IEFPA), Buenos Aires, 2001

ROSSY, H., *Instituciones de derecho financiero*, Bosch, Barcelona, 1959

ROVIRA FERRER, I., Los deberes de información y asistencia a los obligados tributarios: Análisis jurídico y estudios del impacto de las Tecnologías de la Información y la Comunicación, 2010.

ROZAS VALDÉS, J.A., “Actuaciones Administrativas de información al contribuyente”, en *Estudios de derecho financiero y tributario: Homenaje al profesor Fernando Vicente–Arche Domingo*, Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, núm. monográfico 20, 1996

ROZAS VALDÉS, J.A., “Información y asistencia a los obligados tributarios. Colaboración social en la aplicación de los tributos”, capítulo 7 de PALAO TABOADA, C. (coord.), *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, CEF, 2004

RUBIO LLORENTE, F., “Los deberes constitucionales”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 4, 1982

RUIZ GARCÍA, J.R., “Las relaciones entre la Administración tributaria y los órganos judiciales en la LGT” en MARTINEZ PISÓN, J.A. (Dtor.) y otros, *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Tomo II, Aranzadi, Thomson–Reuters, Madrid, 2010

RUIZ GARCIA, J.R., *Secreto bancario y Hacienda Pública*, Civitas, Madrid, 1988

SÁINZ DE BUJANDA, F., Hacienda y Derecho, Tomo V, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1967

SÁINZ DE BUJANDA, F., Lecciones de Derecho financiero, Universidad Complutense–Facultad de Derecho. Sección de Publicaciones, Madrid, 1989

SAINZ DE BUJANDA, F., *Sistema de Derecho Financiero I, Introducción, Volumen Segundo*, Facultad de derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985

SÁINZ MORENO, F., “Colaboración ciudadana con la Administración”, *Enciclopedia jurídica Básica, Vol. I*, Civitas, Madrid, 1995

SÁINZ MORENO, F., “Secreto e información en el Derecho Público”, en MARTIN RETORTILLO, S. (coord.), *Estudios sobre la Constitución Española: homenaje al profesor Eduardo García de Enterría*, Civitas, Pamplona, 1991

SALERNO, A., “La comunicación institucional o comunicación imagen”, en TORNOS MAS, J. Y GALÁN GALÁN, A. (Coords.), *Comunicación Pública*, Marcial Pons, Madrid, 2000

SALVO TAMBO, I., *Las consultas tributarias*, en Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria, IEF, Madrid, 2004

SANCHEZ AYUSO, I., *Circunstancias eximentes y modificativas de la responsabilidad por infracciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 1996

SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M., "Los requerimientos de información relacionados con el cumplimiento de las propias obligaciones tributarias a la luz del Proyecto de Reglamento de Aplicación de los tributos", *Fiscal*, número 127, 2007

SÁNCHEZ GALIANA, J.A., “Artículo 107”, *La reforma de la Ley General Tributaria – análisis de la Ley 25/1995, de 20 de julio –*, Cedecs, Barcelona, 1995

SANCHEZ LÓPEZ, E., *Los deberes de información tributaria desde la perspectiva constitucional*. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Madrid, 2001

SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E., *El intercambio de información tributaria entre Estados*, Bosch, Barcelona, 2011

SANCHEZ SERRANO, L., “Los españoles ¿súbditos fiscales?”, *Impuestos I*, 1992

SÁNCHEZ SERRANO, L., "Comentarios al artículo 112 de la LGT", en *Comentarios a las Leyes tributarias y financieras*, Tomo II, Edersa, Madrid, 1985, pág. 217 y LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Los deberes de información tributaria de terceros*, Marcial Pons, Madrid, 1992

SANCHEZ SERRANO, L., “Comentario al artículo 111 LGT”, en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras. La Ley General Tributaria II*, Edersa, Madrid, 1983

SANCHEZ SERRANO, L., “Los españoles, ¿súbditos fiscales? (II)”, *Impuestos I*, 1992

SANCHEZ SERRANO, L., *La declaración tributaria*, IEF, Madrid, 1977

SANCHEZ SESMA, B., *La obtención de información tributaria*, Aranzadi, Elcano [Navarra], 2001

SANDFORD C.T. y otros, *Administrative and Compliance Costs of Taxation*, Fiscal Publications, Bath, 1989

SANTAMARIA PASTOR, J.A., *Fundamentos de Derecho Administrativo I*, Centro de estudios Ramón Areces, Madrid, 1988

SANZ GADEA, E., “Infracciones tributarias. La ocultación de datos”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 259, 2004

SARRÓ RIU, J., *El derecho a no inculparse del contribuyente*, Bosch Editor, Barcelona, 2009

SARTORIO ALABAT, S., *Ley general tributaria e interés de demora*, Marcial Pons, Madrid, 1999

SEPE, O., “Comunicazione, informazione ed interventi correctivi di finanza pubblica”, *Rivista trimestrale di scienza dell’amministrazione*, núm. 1, 1994

SENDÍN GARCIA, M.A., "Transparencia y acceso a la información pública" en *Transparencia, acceso a la información y buen gobierno*, Comares, Granada, 2014

SERRANO GUIRADO, E., “El deber fiscal en el panorama de los deberes cívicos y sociales”, *XII Semana de Estudios de Derecho Financiero, Editorial de Derecho Financiero*, Madrid, 1965

SESMA SANCHEZ, B., *La obtención de información tributaria*, Aranzadi, Elcano (Navarra), 2001

SIMON ACOSTA, E., “La potestad sancionadora”, en CALVO ORTEGA, R. (Dtor.), *La Nueva Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid, 2004

SIMON, H.A., *El Comportamiento Administrativo*, Aguilar, Buenos Aires, 1979)

SOLER ROCH, M.T., “Notas sobre la configuración de los derechos y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Civitas, Revista española de Derecho Financiero*, núm. 25, 1980.

SOLOZABAL ECHEVARRIA, J.J., “Sanción y promulgación de la Ley en la monarquía parlamentaria”, *Revista de Estudios Políticos (nueva época)*, número 55, enero-marzo 1987

TAMAMES, R. y GALLEGO S., *Diccionario de Economía y Finanzas*, Alianza

Editorial, Madrid, 2006

TEJERIZO LÓPEZ, J.M., "La causa de los Tributos", *Hacienda Pública Española*, Instituto de Estudios Fiscales, núm. 64, Madrid, 1980

TEJERIZO LÓPEZ, J.M., "Las funciones de los órganos de gestión tributaria: algunas consideraciones críticas", *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 3, 1997

TEJERIZO LÓPEZ, J.M., "La Ley 1/1998, de 26 de febrero, como un avance en los derechos y garantías de los contribuyentes ante la Hacienda Pública (Algunas consideraciones generales sobre la nueva Ley", en CAZORLA PRIETO, L.M. (Dtor.): *La nueva regulación de los derechos y garantías de los contribuyentes ante la hacienda Pública*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1998

TEJERIZO LÓPEZ, J.M., "Procedimientos de recaudación", en TEJERIZO LÓPEZ, J.M. (Coord.) y CALVO ORTEGA, R. (Dtor.), *La nueva Ley general tributaria*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004

TEJERIZO LÓPEZ, J.M., "La discriminación entre la tributación de las rentas de residentes y no residentes", en *Revista tributaria Oficinas Liquidadoras*, núm. 39, 2013

TORNOS MAS, J., "Presentación", en TORNOS MAS, J. y GALÁN GALÁN, A. [Coords.], *Comunicación Pública*, Marcial Pons, Madrid, 2000

TORNOS MÁ S, J., "Los ciudadanos y su posición jurídica", en CANO CAMPOS, T. (Coord.), *Lecciones y materiales para el estudio del derecho administrativo. Tomo IV: Las garantías de los ciudadanos y el control de las administraciones públicas*, Iustel, Madrid, 2009

TORNOS MÁ S, J., "Las cartas de servicios", en QDL [Quaderns de Dret Local], núm. 10, 2006

TORNOS MAS, J., "El problema catalán, una solución razonable", *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, núm. 42, 2014

TOVILLAS MORAN, J.M., "La obligación de facilitar información tributaria entre particulares", en MARTÍN DÉGANO, I., VAQUERA GARCIA, A. y MENÉNDEZ GARCIA, G. [Coords.], *Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega, Vol. I*, Lex Nova, 2005

VARELA DÍAZ, S., "La idea del deber constitucional", *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 4, 1982

VEGA HERRERO, M., y MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L., "Tributos y obligaciones tributarias" en CALVO ORTEGA, R. y otros, *La Nueva Ley General Tributaria*, Thomson Civitas, Madrid, 2004

VICENTE MARTÍNEZ, M.A., "Comisiones rogatorias extrajudiciales", *Revista Jurídica de Castilla-La Mancha*, 1991, núm. 11-12

VICENTE-ARCHE COLOMA, P., "Algunos aspectos problemáticos sobre las obligaciones entre particulares resultantes del tributo", en MARTÍNEZ DE PISÓN, J.A., COLLADO YURRITA, M.A., ZORNOZA PÉREZ, J.J. [dtores.], *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo, Vol.1*, Aranzadi, 2010

VICENTE-ARCHE COLOMA, P., *Las prestaciones tributarias exigibles entre particulares*, Marcial Pons, Ediciones Jurídica y Sociales, Paracuellos del Jarama (Madrid), 2001

VICENTE-ARCHE COLOMA, P., *Los acuerdos previos de valoración en el IRPF*, Edersa, Madrid, 2002

VICENTE-ARCHE DOMINGO, F., "Apuntes sobre el instituto del tributo, con

especial referencia al Derecho español”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 7, 1975

VICENTE-ARCHE DOMINGO, F., “Configuración jurídica de la obligación tributaria”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, número 25

VICENTE-ARCHE DOMINGO, F., “Hacienda Pública y Administración Pública”, *Hacienda Pública Española*, núm. 26, 1974

VIGNUDELLI. A., *La comunicazione pubblica*, Maggioli Editore, Rimini, 1992

VILARDELL RIERA, I., “La evaluación de la eficiencia de la Administración Pública” en *La evaluación de la eficiencia en los sectores privado y público*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1993

VVAA, *Guía de la Ley General Tributaria*, CISS, Valencia, 2004

WAYAR, E.C., *Derecho Civil. Obligaciones. Tomo I*, Ediciones de Palma, Buenos Aires, 1990,

WEBER, S., "Die Mitwirkungspflichtigen nach der Die Mitwirkungspflichten nach der Abgabenordnung und die Verantwortung des Steuerpflichtigen für die Sachaufklärung", Inaugural Dissertation, Dormund, 1992

YEBRA MARTUL ORTEGA, P., “Comentarios al artículo 6 LDGC”, en VVAA, *Comentarios a la ley de derechos y garantías de los contribuyente*, CEF, Madrid, 1999

ZANOBINI, G., "L'esercizio privato delle funzioni e dei servizi pubblici", en ORLANDO, V.E., *Primo trattato completo di diritto amministrativo italiano, vol.II, parte tercera*, Giffre, Milano, 1935

ZANOBINI, G., *Corso di Diritto Amministrativo, Vol. I*, Editorial Giuffrè, Milán,

1958

ZANOBINI, G., Curso de Derecho Administrativo, Tomo I, Parte General, Ediciones Arayú, Buenos Aires, 1954

ZORNOZA PÉREZ, J.J., “Interpretación administrativa y consulta tributaria”, en *Consideraciones sobre la reforma del art. 107 de la ley General Tributaria*, Revista española de Derecho financiero, núms. 47-48, 1985

ZORNOZA PEREZ, J.J., “Significado y funciones de las consultas a la Administración en materia tributaria”, *Carta Tributaria*, núm. 50, 1984