

Relación de abreviaturas utilizadas

Ac.	Acuerdo
AN	Audiencia Nacional
Ap.	Apartado
Art.	Artículo
BOE	Boletín Oficial del Estado
Cir.	Circular
CCAA	Comunidad Autónoma
CCLL	Corporaciones Locales
CCiv.	Código Civil
CCom.	Código de Comercio
CE	Constitución Española
CEE	Comunidad Económica Europea
CP	Código Penal
D.	Decreto
DirGral.	Dirección General
DGT	Dirección General de Tributos
DGIFT	Dirección General de la Inspección Financiera y Tributaria
Disp. Adic.	Disposición Adicional
Disp.Derog.	Disposición Derogatoria
Disp. Fin.	Disposición Final
Disp.Trans.	Disposición Transitoria
DL	Decreto-Ley
Edersa	Editorial de Derecho Reunida Sociedad Anónima
FJ	Fundamento Jurídico
IEF	Instituto de Estudios Fiscales
JT	Jurisprudencia Tributaria
LDGC	Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes
LECrim.	Ley de Enjuiciamiento Criminal
LGP	Ley General Presupuestaria (Texto Refundido)
LGT	Ley General Tributaria
LOFCA	Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas

LO	Ley Orgánica
LOPJ	Ley Orgánica del Poder Judicial
LOTCA	Ley Orgánica del Tribunal Constitucional
Ley 30/92	Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común
Núm.	Número
NIF	Número de Identificación Fiscal
Párr.	Párrafo
Regl.	Reglamento
Res.	Resolución
RAP	Revista de Administración Pública
RALA	Revista de Administración Local y Autonómica
RD	Real Decreto
RDLeY	Real Decreto Ley
RDL	Real Decreto Legislativo
RTC	Repertorio del Tribunal Constitucional
S	Sentencia
SAN	Sentencia de la Audiencia Nacional
ss.	Siguientes
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
STSJ	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central
TEAR	Tribunal Económico Administrativo Regional
TC	Tribunal Constitucional
TS	Tribunal Supremo
RJ	Repertorio de Jurisprudencia -Aranzadi

Introducción

Una de las características del Derecho es que regula las relaciones sociales de una sociedad que evoluciona, y adquiere nuevos contornos a los cuales el Derecho debe adaptarse. Esta peculiaridad está presente sin duda en el Derecho Administrativo Tributario dado que el sistema impositivo se basa fundamentalmente en el tributo que ha de irse adaptando a los cambios que se producen y necesita la sociedad en los distintos momentos. El objeto de este estudio, los deberes de información tributaria, no ha estado exento de cambios y por ello, como consecuencia de la evolución que experimentan, necesita un adecuado marco normativo que permita una mejor planificación del sistema tributario⁴.

La regulación que se haga de los deberes de información afectará de forma directa a la vida del individuo en la sociedad y en sus relaciones con la Administración. “No hay bien máspreciado que la información” o “quien tiene la información tiene el poder”, son algunas de las máximas que suelen asociarse al conocimiento de un conjunto de datos referidos a determinadas personas para su posterior utilización. Sin embargo, hay que tener presente que la transferencia de dicha información, coloca a los datos que la integran, en una posición verdaderamente vulnerable y especialmente, por la facilidad con que a través de las nuevas tecnologías se puede acceder a la información. Es importante el tratamiento de los deberes de información porque el cómo se realice este tratamiento, influirá sin duda, de forma decisiva, en la realidad social. Se debe además extremar el cuidado en su procesamiento, sobre todo cuando se trata de un ingente volumen de datos.

⁴ Sin pretensión de exhaustividad, de toda la bibliografía que ha servido de base para la elaboración de esta tesis doctoral, destacamos algunas de las obras más utilizadas, como LÓPEZ MARTÍNEZ, J. en varias de sus obras, principalmente en *Los deberes de información tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1992 y en *La información en poder de la Hacienda Pública: obtención y control*, Editoriales de Derecho Reunidas, S.A., Madrid, 2000; HERRERA MOLINA, P.: *La potestad de Información sobre terceros*, Madrid, La Ley, 1992; SESMA SÁNCHEZ, B.: *La Obtención de Información Tributaria*, Editorial Aranzadi, Madrid, 2001; LUCAS DURÁN, M.: *El acceso a los datos en poder de la Administración Tributaria*, Editorial Aranzadi, Madrid, 1997, además de algunos artículos como GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “Requerimiento y uso de la obligación tributaria”, *Tributos Locales*, número 47, año 2005 o AGÚALLO AVILÉS, A.: “El contribuyente ante la Hacienda Pública en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, AA.VV.: *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria 1981-1989*. Sentencias, Autos y Comentarios, Tecnos, Madrid, 1990.

La relación entre la Administración y los contribuyentes ha evolucionado mucho desde sus inicios y aunque en ocasiones el binomio requería la intervención de terceros, su función complementaria ni siquiera necesitaba la apertura de un procedimiento diferente ya que, en un principio, las potestades para la obtención de información consistían tan sólo en un ejercicio de poder en el marco de una situación de absoluta preeminencia del sujeto activo sobre el sujeto pasivo⁵.

Para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias en la actualidad, la Administración ya no precisa del obligado tributario para que le proporcione información, ahora le basta cruzar la información de sus bases de datos con la aportada por terceros⁶.

Los continuos cambios que acompaña a esta “nueva era” de la informática, van a influir decisivamente en esta figura cuyo tratamiento sigue siendo objeto de continuos cambios y de pleno interés, pues así lo demanda el desarrollo del individuo en la sociedad, su relación con los demás, con el Estado y con la Administración española, siempre a la vanguardia de las nuevas tecnologías por las numerosas ventajas que suponen en el desarrollo de los procedimientos tributarios. Las parcelas de intervención en ambos, son temas que no han dejado de ser estudiados, siempre procurando aliviar las tensiones entre la Administración y los contribuyentes, fundamentalmente cuando los derechos y garantías de los contribuyentes deben convivir con el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en un marco armónico que necesita de protección para excluir aquellas actuaciones administrativas que pudieran vulnerar estos derechos y garantías.

Si tenemos en cuenta que los deberes de información han experimentado un crecimiento exponencial durante los últimos años, entenderemos que el sistema garante de sus derechos debe seguirle en eficacia. Se trata de nuestra propia información, de nuestra intimidad, nuestro núcleo esencial que se cede ante el beneficio de la sociedad. Por esto y

⁵ Vid. HENSEL, A. D.: *Steuerrecht*, Springer, Berlín, 1933 (*Diritto tributario*), traducción al italiano a cargo de JARACH, D., Giuffrè, Milano, 1956, pp. 130 y ss. En cuanto a las formas en las cuales se puede vincular al sujeto pasivo con los diversos deberes y obligaciones del sistema tributario, Vid. LAGO MONTERO, J. M.: *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1998.

⁶ Vid. GARCÍA FRÍAS, M. A.: “La obtención de información tributaria y el Derecho a la Intimidad”, AA.VV.: *El tributo y su aplicación. Perspectivas para el Siglo XXI*, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008.

por la fragilidad que presentan los datos, su regulación y articulación debe cuidarse igual que otras materias o más, si cabe, dentro del sistema normativo español.

Presentamos un tema que nos parece interesante y actual, que afecta a un considerable número de administrados y por lo tanto, creemos que requiere atención constante en un contexto de obtención y un tratamiento de la información óptimo. Su desarrollo precisa un estudio detallado minucioso y amplio en cada uno de los aspectos que influyen en él, de manera que justifica nuestra investigación la importancia que estaba adquiriendo esta temática, especialmente en cuanto a los efectos que genera el cumplimiento de los deberes de información.

Una vez atraída por el tema de los deberes de información, surge una cuestión: ¿Deberes de información a la Administración tributaria? ¿De qué podría uno informar a Hacienda, dado que conocen más datos que uno mismo? De hecho, ahora es el propio contribuyente quien solicita sus datos fiscales a la Administración para realizar su auto-declaración. Partiendo de que el cumplimiento de los deberes de información lleva aparejado un sistema esencial de protección de los derechos y garantías de los contribuyentes, y un control de los datos o de la información que el contribuyente transmite o puede transmitir a la Administración Tributaria, pronto nos dimos cuenta que esta materia presentaba diferentes problemas que requerían atención. Entre ellos advertimos:

1) Que la Administración Tributaria puede exigir información a los administrados que resulte violatoria del derecho a la privacidad frente a los funcionarios tributarios que conocen de la información contenida en su expediente personal.

2) De la posibilidad de vulneraciones a la privacidad por carecer de garantías suficientes que resguarden y protejan adecuadamente la información de posibles violaciones.

3) Que existe cierta información privada que el contribuyente debe dar a conocer a un tercero extraño en cumplimiento a un mandato de la autoridad administrativa o por disposición de la propia ley fiscal.

4) Que otras personas pueden verse obligadas a romper la privacidad de un tercero en el cumplimiento de obligaciones fiscales.

El estudio de los derechos y garantías de los contribuyentes interesa a todos quienes se vean inmersos de una u otra manera en los deberes de información tributaria y se vean afectados por la difícil labor de cumplir una multiplicidad de deberes, ante una

transmisión de datos que aumenta a velocidad vertiginosa y cuyos datos son cada vez más vulnerables. No se trata de mantener unos esquemas administrativos que fueron válidos en su momento, sino de adaptar los actuales mediante un crecimiento parejo de las herramientas de defensa para equilibrar la parte débil de esta ecuación.

El objeto fundamental de esta Tesis Doctoral es poner de manifiesto la necesidad de profundizar acerca de la situación actual de los deberes de colaboración, en particular de los deberes de información, a partir del marco normativo contenido en las disposiciones constitucionales, la Ley General que rige la materia, las leyes específicas y demás normativas vigentes, así como las derivadas de las potestades de los órganos administrativos en el ejercicio de sus funciones de gestión e inspección, en un contexto de cambios socioeconómicos y tecnológicos, de donde se destaca la necesidad de profundizar y actualizar las disposiciones que regulan la materia para adecuarlas a las necesidades presentes.

Como objetivos específicos planteamos el estudio de régimen de los deberes de información en materia tributaria, su caracterización, evolución y elementos esenciales; el análisis de los límites a la potestad de requerimiento de la información por parte del Estado; el examen de los aspectos procedimentales respecto de la obtención de información tributaria, la utilización de nuevas tecnologías, y la consideración del control de la información como la garantía que brinda la Administración tributaria a los contribuyentes inmersos en el cumplimiento de los deberes de información.

Esta investigación se aborda con la difícil perspectiva de que los deberes de información han sido objeto de valiosos estudios que han profundizado algunos aspectos específicos de los deberes de información con anterioridad, convirtiéndose en obras de imprescindible consideración para nuestra materia.

Pero lo que en realidad ha supuesto una ardua labor, ha sido la delimitación de una materia que repercute en una cantidad importante de personas y que interesa en varios aspectos por lo que, siendo conscientes de la dificultad que sin duda entrañaría un análisis de todos los aspectos que abarca el tema elegido hemos debido renunciar a algunos aspectos, como el aspecto sancionador, a fin de acotar nuestra investigación a los aspectos primordiales que supone la información tributaria.

La importancia que para la Administración y los administrados representa el establecimiento de un claro establecimiento de los deberes de información, en orden a conseguir los objetivos básicos del ordenamiento tributario conforme a los principios

constitucionalmente reconocidos, así como la ausencia de claridad y la profusa evolución legislativa experimentada por estos deberes, hacen preciso el reforzamiento de las garantías de quienes se ven inmersos en el cumplimiento de los deberes de información.

Intentaremos con nuestra aportación, contribuir a la solución de algunos de los problemas presentes en esta figura, partiendo de la hipótesis de que sería positivo la elaboración de una normativa única que reúna todos los deberes de información, los mecanismos para articular la obtención de información tributaria, los sujetos involucrados en el proceso y, sobre todo, los recursos de que disponen los contribuyentes para salvaguardar su seguridad jurídica.

Con la finalidad de abordar de forma coherente y sistemática los problemas más destacados que, en nuestra opinión, han venido suscitando y suscitan cada vez los deberes de información, desde el punto de vista de su estructura y orden expositivo, optamos por dividir esta investigación en cinco capítulos que finalizan con una serie de conclusiones generales a las que llegamos luego de desgranar los aspectos que presentamos a lo largo de cada uno de los capítulos. Hemos considerado oportuno comenzar cada capítulo con unas consideraciones previas con la finalidad de identificar los objetivos específicos que queremos alcanzar en cada uno, y finalizar cada capítulo con una recapitulación, a modo de resumen a fin de condensar los aspectos más relevantes que hayamos tratado.

En el capítulo I estudiaremos el planteamiento de los deberes de información con la intención de acercarnos a los elementos que les caracterizan, de esa manera pretendemos desentrañar su verdadera naturaleza jurídica y apreciar mejor la importancia que tienen los deberes de información para el sistema tributario, aclarando además las diferencias existentes entre la obligación y el deber, sin dejar de estudiar el cambio que han venido experimentando a lo largo de su evolución en el Derecho positivo.

Por tanto, abordaremos en este primer capítulo algunas consideraciones, precisiones y la delimitación inicial de los deberes de información tributaria, con el objeto de obtener un mejor examen de la influencia de los principios de solidaridad y de colaboración en esta materia. También consideramos pertinente realizar algunos apuntes en cuanto a la tipología de las prestaciones en materia tributaria a partir de su profusa evolución legislativa, intensamente influenciada por los tipos de prestaciones que ha estudiado el Derecho privado. Por otra parte, y ante la necesidad de encontrar su perfecta ubicación en el Derecho tributario, hemos considerado oportuno buscar su encuadre a partir del análisis de diferentes aspectos de los elementos que caracterizan a los deberes de

información y le diferencian de las obligaciones. De manera que, comenzando por la naturaleza jurídica, consideramos algunos caracteres como el elemento volitivo y las prerrogativas de la Administración como parte del aspecto subjetivo en general, la presencia del elemento económico y la finalidad perseguida. También abordamos, del aspecto temporal, la extinción de los deberes de información y las reacciones previstas en caso de incumplimiento. Finalmente nos referiremos a las clases de límites que encuentra el cumplimiento de los deberes de información, para así disponer ya las bases del siguiente capítulo.

Con la intención de conocer la extensión de los límites de los deberes de información tributaria y delimitar su contenido, el capítulo II se dedica al tratamiento de los “Límites de los deberes de información”, cada vez más escasos y más “limitados”. Entendemos que antes de la transferencia de información las medidas de seguridad suponen mayor efectividad, toda vez que es la mejor forma de garantizar la conservación de los datos tributarios.

En este capítulo, luego de las consideraciones previas, nos ocupamos del estudio de los principios, positivos o no, que informan a los deberes de información, los cuales se erigen como límites a su obtención, por cuanto garantizan los derechos de los administrados al preservar una parte de los datos que pertenecen a la intimidad de las personas. Hacemos referencia al principio de reserva legal, al de legalidad y a la discrecionalidad que acompaña a algunas actuaciones de la Administración; a los principios constitucionales de generalidad y de seguridad jurídica, además del principio de proporcionalidad, especialmente aplicable en cuanto a los requerimientos administrativos; finalmente, nos referiremos a los principios constitucionales de intimidad y de secreto. Este último, como se verá, opera en diferentes ámbitos dentro de los cuales estudiamos el bancario, profesional, notarial y registral. Hacemos finalmente mención a otras categorías de secretos, en concreto, al secreto estadístico, al secreto del contenido de la correspondencia y al secreto de las diligencias sumariales.

En el capítulo III, que lleva por título “Sujetos intervinientes en la obtención de información tributaria”, estudiamos el aspecto subjetivo de los deberes de información. Consideramos necesario conocer a los sujetos intervinientes en este proceso en calidad de protagonistas ya que, como veremos, van más allá de la simple relación contrapuesta de la Administración y el contribuyente. A través de su identificación pretendemos clarificar quienes son los sujetos que deben cumplir los deberes de información, y quienes detentan

el poder para exigirlos. Como veremos, este sencillo esquema se complica al incluir, por una parte a otros sujetos llamados a cumplir con sus obligaciones, y por la otra, a los distintos niveles de la Administración Española que se completan con otras Administraciones de carácter internacional y más precisamente en el ámbito europeo. Mediante el estudio del aspecto subjetivo de los deberes de información, nos proponemos conocer cuáles son los sujetos que se encuentran inmersos en los deberes de información.

Concretamente en éste capítulo, luego de las consideraciones previas, nos referimos a los sujetos que deben cumplir los deberes de información. Primero referida a la propia situación y luego a la de terceros, según se dispongan las formas de obtener información para cada sujeto. Nos referiremos también a las fuentes de sujeción generalizada y específica, antes de pasar a ocuparnos de otros sujetos que ocupan el lugar de los obligados tributarios, tales como los retenedores y los obligados a realizar ingresos a cuenta, las sociedades, asociaciones, colegios profesionales u otras entidades, así como también las personas o entidades depositarias de dinero en efectivo o en cuentas, los funcionarios públicos y las autoridades sometidas al deber de informar y colaborar. Por la parte de los entes receptores de la información, investigamos las competencias que detentan cada una de las formas de organización estructural que integran la Administración pública española. Igualmente dedicaremos también atención al intercambio de información activo y pasivo entre administraciones nacionales e internacionales, y a las experiencias habidas en éste intercambio.

La elaboración del capítulo IV, titulado “La obtención de información en los procedimientos tributarios”, entraña la dificultad de renunciar al interesante y detallado estudio de cada uno de los procedimientos a los que afectan los deberes de información tributaria, de manera que abordamos este capítulo con la finalidad de investigar cómo se articulan los principales caracteres de la potestad de obtención de información a efectos de su correcto cumplimiento, procurando el mejor estudio del aspecto procedimental de los deberes de información sin pretender la realización de un estudio detallado de los procedimientos tributarios.

Para referirnos a la obtención de información en los procedimientos tributarios, trataremos los aspectos vinculados a la competencia de los órganos de Gestión en cuanto a los procedimientos que realizan sus órganos para requerir información, así como el alcance que pueden tener tales requerimientos, antes de abordar la investigación de la obtención de información en el procedimiento de verificación de datos, los procedimientos

de comprobación limitada y la obtención de información en el procedimiento de Inspección Tributaria a los que dedicamos mayor atención por su especial relación con las investigaciones. Partiendo de un apunte respecto de los antecedentes del procedimiento de investigación, estudiamos la forma en que debe llevarse a cabo planificación de sus actuaciones, cuándo puede darse el inicio de las mismas, hasta cuándo pueden extenderse las mismas en el tiempo y cómo deberá producirse el desarrollo de dichas actuaciones en las cuales juegan un papel fundamental los documentos requeridos, ya que constituyen auténticas pruebas en manos de la Administración. Finalmente, abordamos la obtención de información en el procedimiento de recaudación como el último de los puntos de la parte procedimental a los que dedicamos nuestra atención.

Finalmente, dedicamos el capítulo V, al “Control de la información como garantía del contribuyente”. En este capítulo, se estudiarán los mecanismos de control de la información de que disponen los administrados y la propia Administración, una vez que la información descansa en poder de ésta última. El análisis de estas herramientas nos conducirá a un refuerzo de los derechos y garantías de los contribuyentes. Así mismo, destacamos que es el momento de mayor fragilidad de los datos y requiere de un esfuerzo especial a fin de preservarlos, manteniendo sus condiciones de veracidad.

Luego de las consideraciones previas, dividimos este capítulo en tres bloques de control de la información. En el primero examinamos la manera en la cual se produce el control de la información en poder de la Administración tributaria, resaltando la importancia de la codificación como garantía de la seguridad jurídica de los administrados y la relación del control de la información con el *e-Government*, es decir, la influencia de las llamadas nuevas tecnologías en los deberes de información tributaria. El segundo bloque, trata el control interno de la información obtenida, haciendo referencia a los archivos y registros públicos, a las iniciativas tomadas por la Unión Europea y al deber de sigilo. El tercer bloque nos referiremos al control externo, destacando la participación del propio interesado en diferentes aspectos vinculados a su derecho de acceso, la forma en la que debe producirse y otros derechos conexos tales como el derecho a obtener copia de los documentos del propio expediente, el derecho de oposición a la presentación de pruebas por parte de la Administración, y el derecho al reconocimiento de documentos ya presentados. Terminamos este capítulo con ciertas consideraciones acerca de otro tipo de control externo de la información obtenida, el control que realizan los organismos independientes.

Finalmente señalar que este estudio nos conducirá a la constatación de una serie de conclusiones en las que pretendemos plantear alguna solución a las denuncias que se manifiestan a lo largo de nuestro trabajo y que sirvan para mejorar la calidad del sistema garantizador de los derechos de los contribuyentes en lo que a los deberes de información se refiere.

Introduction

One of the characteristics of any progressive legal system is that it must adapt in order to adequately regulate new and evolving situations taking place in the society that it serves. This is particularly true, without a doubt, in the taxation system since taxes must adjust to the changes of circumstances in the society to which they apply. The purpose of this paper is to examine taxpayers' duties to provide information to their relevant public authorities and the suitability of the taxation system in this regard⁷.

The regulation of the taxpayers' duties to inform will directly impact on individuals and their relationships with the public authority. It is not unusual to hear that 'information is a precious commodity' or that 'information is power' and this is precisely the case when referring to the gathering of sensitive information belonging to individuals and that is to be used at a later date by the authority. However, it is important to note that the gathering, storage and sharing of such sensitive information places it in a truly vulnerable position, especially by the fact the new technologies facilitates the access to such information. The way in which sensitive data is managed and the duty of care imposed on the administration to protect it will impact on the level of trust that a collective has on their public authority.

The relationship between tax authorities and their taxpayers have constantly evolved since its beginnings. Initially, a tax authority was not required to have in place a specific procedure to require information from their passive subjects – taxpayers – as any demand for such was derived from the inherent powers of the administration but it still

⁷ Without thoroughness pretension, of all the bibliography that has been used basic for the elaboration of this doctoral thesis, we emphasized some of used works more, like LOPEZ MARTINEZ, J. in several of its works, mainly in *Los deberes de información tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1992 y en *La información en poder de la Hacienda Pública: obtención y control*, Editoriales de Derecho Reunidas, S.A., Madrid, 2000; HERRERA MOLINA, P.: *La potestad de Información sobre terceros*, Madrid, La Ley, 1992; SESMA SÁNCHEZ, B.: *La Obtención de Información Tributaria*, Editorial Aranzadi, Madrid, 2001; LUCAS DURÁN, M.: *El acceso a los datos en poder de la Administración Tributaria*, Editorial Aranzadi, Madrid, 1997. Also, Vid. articles like GONZÁLEZ GARCÍA, E.: "Requerimiento y uso de la obligación tributaria", *Tributos Locales*, número 47, año 2005 o AGÜALLO AVILÉS, A.: "El contribuyente ante la Hacienda Pública en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional", AA.VV.: *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria 1981-1989*, *Sentencias, Autos y Comentarios*, Tecnos, Madrid, 1990.

relied on the taxpayers cooperation to ultimately provide it⁸. Currently, the situation is other, the administration no longer requires or rely heavily on individual's cooperation to assess their tax liabilities. The authority is in a position to cross-refer to records held by other government departments or to even obtain access to records held by 3rd parties⁹.

The above is to a great extent the result of the “technological age” we are living in and this will continue to influence and change the taxpayers’ duty to provide information as we understand it. From the former proposition it follows that the availability of new technologies has an impact on the individual’s relationship with other individuals and with the public administration. The Spanish public administration praises itself as being at the forefront in the implementation of new technologies into the existing system since these generate advantages for taxation purposes and procedures. The permissible scope of governmental intervention in private individuals lives have never stopped being analysed. There is a constant tension between what is an acceptable and justified intrusion of the administration into taxpayers’ (individuals’) affairs and what constitutes an infringement to their civil liberties (or constitutional guarantees). It is accepted that individuals in a society are expected to contribute towards the costs of providing services that benefit the collective as whole. However, what is often disputed is the level of individual contribution that could be expected and what protections the individual possess against the prospects of excessive taxation or financial loss resulting from the administration’s powers to gather information that would ultimately allow such taxation or loss.

Given the delicate balance that must co-exist between both taxpayers and tax administration’s rights and obligations, the taxation system must be efficient, transparent and secure. The Spanish administration has a duty of care towards us –taxpayers- to maintain our sensitive information protected and this duty will not be fulfilled if there is

⁸ Vid. HENSEL, A. D.: *Steuerrecht*, Springer, Berlín, 1933 (*Diritto tributario*), traducción al italiano a cargo de JARACH, D., Giuffrè, Milano, 1956, pp. 130 y ss. About the forms in which it is possible to be tied to the passive subject with the diverse duties and obligations of the tributary system, Vid. LAGO MONTERO, J. M.: *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1998.

⁹ Vid. GARCÍA FRÍAS, M. A.: “La obtención de información tributaria y el Derecho a la Intimidad”, AA.VV.: *El tributo y su aplicación. Perspectivas para el Siglo XXI*, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008.

no procedure in place to prevent unscrupulous 3rd parties from accessing our details once we have fulfilled our obligation to provide such information.

The taxpayer's duty to provide information gives rise to an interesting question. Why is there a duty to provide information to the administration when they already possess more information than ourselves?. It is often the case that the taxpayer is the one contacting the administration to obtain information to complete self-assessments or tax returns, not the other way around. Additionally the taxpayer duty to provide information is intimately connected to the duty of the authority to protect such information and this in turn create issues like:

- 1) Potential infringements to the individual's right to privacy once the information requested of him by the administration is accessed by a public servant in the administration.
- 2) Potential security threats to the databases that could ultimately result in loss or leaks of sensitive information and therefore infringe the right to privacy.
- 3) Obligations imposed either by law or by the authority to provide sensitive information to 3rd parties.
- 4) 3rd parties being forced to share sensitive information belonging to another in order to fulfil their own duty to provide information to the administration.

The writer will attempt to fully discuss the above since it is an interesting and current topic where we all have a vested interest. The discussion will examine the administration's need to develop a system for requesting and holding sensitive information. The need to have in place mechanisms for accountability of the administration with regards to how sensitive information is held and used. The need to have a system that is as secure. Finally, the need to update legislation to reflect the availability of new technology and the legal problems that the use of such technology can generate.

The duty to provide information is a topic that is far from being a settled matter. It has indeed been extensively examined by eminent academics and the writer acknowledges that her discussion below would have not been possible without the assistance of such works. The writer also wishes to state that aspects, such as sanctioning

powers, have been left outside the scope of this dissertation in order to deal with the primary aspects of the duty in more detail.

This paper does not attempt to solve every single one of the issues arising from the taxpayers' duty to provide information. The writer's starting premise is that some of the problems arising from the duty to provide information could be resolved by enacting an unified piece of legislation comprising all the existing duties, all the mechanisms to obtain information, all the entities responsible in the process of obtaining the information and the mechanisms for accountability of the public administration.

In order to present a coherent and systematic discussion of the problems arising out of the duty, that in our opinion are the most relevant, this dissertation has been divided in 5 chapters and general conclusions. The writer has considered necessary to start each chapter with a list of aims, followed by a discussion and a summary relevant to that chapter.

Chapter I deals with the enunciation of the duties to provide information with the intention of establishing the individual legal elements that comprise each of such duties. The individual importance of these elements for the taxation system and the difference between duty and obligation, as well as, their evolution in the positive legal system.

Chapter II deals with the limitations to the duties to provide information. In specific this chapter discusses exempted personal information that does not need to be disclosed to the administration. The legal notions that support such exemptions and the different scopes of application.

Chapter III deals with the several actors intervening in the procurement of information. These include primarily the individuals or entities required to provide the information as well as the individual or entities entitled to make demands for such information. The basic relation is further complemented when 3rd parties are called to fulfil their obligations and when several areas of the public administration are to interact.

Chapter IV deals with the administrative procedures to obtain and validate information. This chapter highlights the procedural requirements that must be followed by the administration for the substantiation of their enquiries within prescribed time limits.

Chapter V deals with the administration's accountability to the taxpayers and its self-regulation. Accountability and self-regulation are seen as tools to ensure the correct protection of sensitive information.

Finally the writer of this paper expects to be in apposition to offer possible solutions to problematic issues considered above and these solution will hopefully contribute toward improving the system to which the duty to provide information belongs.

CAPÍTULO I

Planteamiento de los deberes de información tributaria

“La civilización no dura porque a los hombres sólo les interesan los resultados de la misma: los anestésicos, los automóviles, la radio. Pero nada de lo que da la civilización es el fruto natural de un árbol endémico. Todo es resultado de un esfuerzo. Sólo se aguanta una civilización si muchos aportan su colaboración al esfuerzo. Si todos prefieren gozar el fruto, la civilización se hunde”.

José ORTEGA Y GASSET (1883-1955).

1. Consideraciones previas

Los deberes de información implican un conjunto de actividades reconocidas o atribuidas a los contribuyentes, de manera que antes de comenzar su estudio, el primer paso sería determinar cómo se estructura la figura que constituye su razón de ser; por eso queremos comenzar haciendo alusión al tributo¹⁰, instituto que protagoniza nuestra materia y sobre el cual gira casi todo el sistema tributario¹¹.

Los tributos son una clase o modalidad de ingreso público. Esta observación permite ya inferir dos consecuencias importantes: por un lado, los tributos, en cuanto pertenecientes a la categoría más general de los ingresos públicos, tendrán todas las características que se prediquen de éstos; pero por otro lado, en cuanto modalidad concreta de ingreso público, habrán de tener alguna característica propia que permita distinguirlos de los demás ingresos de esta naturaleza.

A la hora pues de abordar el concepto de tributo, habrá que tener en cuenta esas características comunes a los demás ingresos públicos, concretamente las características de los ingresos de Derecho Público, ya que es a esta categoría a la que pertenecen los tributos. Asimismo, habrá que tomar en consideración sus características propias.

Como sabemos, el tributo se caracteriza por ser una obligación *ex lege* de contribuir a sufragar el gasto público¹² impuesta coactivamente por la potestad de imperio

¹⁰ A pesar de los obstáculos para definirlo científicamente, este concepto ha experimentado una evolución palpable en la actualidad. Acerca de las dificultades para su definición, BERLIRI, A. D.: *Principios de Derecho Tributario*, volumen I, traducción a cargo de VICENTE-ARCHE DOMÍNGO, F., Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964, pp. 28 y 29; y respecto del análisis del concepto de tributo, sus fines y clases, *Vid.* GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “Concepto actual de Tributo: Análisis de Jurisprudencia”, *Aranzadi, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*, 1996; *Vid.*, también, SIMÓN ACOSTA, E.: “Obligación tributaria”, *Enciclopedia Jurídica Básica*, volumen III, Civitas, Madrid, 1995.

¹¹ Para el estudio pormenorizado del tributo como figura, su naturaleza jurídica y caracteres, *Vid.* en extenso la obra de GONZÁLEZ GARCÍA, E. y LEJEUNE VALCÁRCEL, E.: *Derecho Tributario*, Tomo I, Plaza Universitaria Ediciones, 2º edición, Salamanca, 2000.

¹² Recordemos que “(...) el tributo es ante todo y sobre todo un instrumento jurídico, pensado para la cobertura del gasto público (...)”, en GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “Principio de legalidad tributaria en la Constitución de 1978”, AA.VV.: *Seis estudios sobre el Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, EDERSA, Madrid, 1980, pp. 100 a 104.

del Estado¹³. En cuanto a sus características, podemos hacer las siguientes consideraciones¹⁴:

Desde el punto de vista de su fuente u origen, el tributo es una obligación legal¹⁵; el nacimiento de la obligación es consecuencia de la realización de las situaciones tipificadas en las leyes tributarias y a cuya realización se vincula el nacimiento de las obligaciones de esa naturaleza¹⁶.

Desde el punto de vista del sujeto acreedor, es un ente público y por tanto, la relación obligacional se desarrolla en régimen de Derecho Público¹⁷, tal y como se

¹³ Cfr. BERLIRI, A. D.: *Principios de Derecho Tributario*, volumen I, traducción a cargo de VICENTE-ARCHE DOMÍNGO, F., Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964, p. 327, y también volumen II, traducción a cargo de AMORÓS RICA, N. y GONZÁLEZ GARCÍA, E., Editorial de Derecho Financiero, 1973, pp. 307 y ss. MICHELI, G.: *Curso de Derecho Tributario*, Editorial de Derecho Financiero (Traducción y estudio preliminar por BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, J.), Madrid, 1975, p. 39. MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 19ª edición, Tecnos, Madrid, pp. 262 y 263.

¹⁴ Ya GIANNINI aportaba los elementos característicos del tributo en el año 1956: 1) Debidos a un ente público; 2) Encuentran su fundamento en el poder de imperio del Estado; y 3) Son impuestos con el fin de conseguir ingresos para las necesidades financieras del Estado. Siendo esta última característica innecesaria en cuanto a los tributos con fines extrafiscales, en GIANNINI, A. D.: *I concetti fondamentali del Diritto Tributario*, Editrice Torinese, Torino, 1956, pp. 58 y ss.

¹⁵ Conviene recordar a estos efectos que el artículo 1089 del Código Civil prevé con carácter general la posibilidad del origen legal de las obligaciones, al disponer que éstas “nacen de la ley, de los contratos y cuasicontratos y de los actos y omisiones ilícitos o en que intervenga cualquier género de culpa o negligencia”. Pues bien, de entre todas estas posibilidades, es evidente que el origen concreto de las obligaciones tributarias está en la ley, como lo ponen de manifiesto explícitamente los artículos 31.3 y 133.1 y 2 de la Constitución. El primero de los citados preceptos dispone en tal sentido que “sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”, precepto que es de indudable aplicación a los tributos ya que, de acuerdo con las demás notas caracterizadoras de su definición que se van a comentar seguidamente, el tributo es en efecto una modalidad de prestación patrimonial de Derecho Público.

¹⁶ Vid. FIGUERUELO BURRIEZA, A.: “Tutela judicial efectiva y sistema constitucional de fuentes del Derecho”, *Poder Judicial*, número 23, 1991, pps. 115 a 124.

¹⁷ Los entes públicos como acreedores de los tributos actúan en régimen de Derecho Público, esto es, investidos de una posición preeminente frente a lo que sería un acreedor ordinario en régimen de derecho privado. A esta posición privilegiada se refiere de modo expreso el artículo 10 de la Ley General Presupuestaria, cuyo apartado 1 indica: “1. Sin perjuicio de las prerrogativas establecidas para cada derecho de naturaleza pública por su normativa reguladora, la cobranza de tales derechos se efectuará, en su caso, conforme a los procedimientos administrativos correspondientes y gozará de las prerrogativas establecidas para los tributos en la Ley General Tributaria, y de las previstas en el Reglamento General de Recaudación”; sin perjuicio de reconocer que estas facultades exorbitantes de los entes públicos en cuanto acreedores de los tributos se ven provistas de la presunción iuris tantum de legalidad de sus actuaciones y gozan de la posibilidad de autoejecución de las mismas.

desprende fundamentalmente de los apartados 1 y 2 del artículo 133 de la Constitución¹⁸. De esta manera, puede decirse que el Estado, las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales son fundamentalmente los entes públicos acreedores de los ingresos tributarios, es decir, los que están facultados para ejercitar un derecho de crédito para el cobro de la deuda tributaria¹⁹, de acuerdo con lo que prescribe la Constitución.

Desde el punto de vista del deudor, los tributos se exigen en virtud de su capacidad económica. La posición deudora, en la relación obligacional que surge con ocasión de la aplicación de los tributos, deberá recaer sobre quienes ponen de manifiesto la capacidad económica que pretende gravar cada figura tributaria. En efecto, este es el fundamento legitimador de las exacciones tributarias. Y en definitiva, lo que justifica la existencia y la configuración de los tributos es, que recaen sobre los ciudadanos con capacidad económica para soportar su pago²⁰.

Desde el punto de vista de su naturaleza jurídica, el tributo es una obligación. El efecto primario de las normas tributarias consiste en la creación de un vínculo obligacional, en el que es posible observar la existencia de las notas esenciales configuradoras de las obligaciones jurídicas.

¹⁸ El referido apartado 1 atribuye al Estado, como resulta sobradamente conocido, lo que denomina “potestad originaria para establecer los tributos”, potestad que se ha hecho efectiva mediante el establecimiento de los numerosos tributos de los que es acreedor el Estado. Por su parte, el precitado número 2 del artículo 133 de la Constitución Española reconoce que también “las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes”; y el artículo 2.1 de la Ley General Tributaria dispone, al definir los tributos, que son “prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración Pública”; en tanto que el artículo 1 de la propia Ley General Tributaria señala que su ámbito de aplicación abarca “a todas las Administraciones Tributarias”.

¹⁹ No obstante cabe recordar que, en ocasiones, el ente público acreedor del tributo puede no coincidir con el ente público que ha establecido y regulado el tributo. A su vez, en otras ocasiones se puede distinguir entre el ente acreedor y el perceptor, siendo este último aquél a quien corresponde el producto de lo recaudado por el tributo, sea o no el ente acreedor, esto es, el que puede jurídicamente exigir su cobro. Así pues, cabe la posibilidad de que en determinadas figuras tributarias se pongan de manifiesto las tres situaciones anteriormente descritas: distinguiéndose entre el ente regulador, el ente acreedor y el ente perceptor de los tributos.

²⁰ En efecto, la capacidad económica se encuentra fundamentada en el artículo 31 de la Constitución Española, según esta: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo (...)”.

Desde el punto de vista de su objeto, el tributo es una obligación de carácter pecuniario. Se concreta en el pago de una cantidad de dinero y de ahí el carácter pecuniario de la relación obligacional en que se plasma²¹.

Desde el punto de vista de su finalidad, los tributos se destinan a atender las necesidades económicas de los entes públicos. El que sean los entes públicos los acreedores de los tributos conlleva que estos ingresos se destinen a cubrir los gastos públicos que se necesitan para atender a los fines propios de estos entes de naturaleza jurídico-pública; de manera que dadas las características de las obligaciones tributarias, su fin primordial no puede ser otro que el “sostenimiento de los gastos públicos” a que se refiere el artículo 31.1 de la Constitución²².

Los caracteres de la definición de los tributos que se acaban de comentar sirven para individualizar a estos ingresos públicos. Además, estos caracteres de la definición de los tributos configuran básicamente su régimen jurídico y estarán presentes, por esta razón, en el desarrollo y pormenorización del instituto jurídico del tributo.

Hacemos esta referencia debido a que el impuesto es la figura abstracta que constituye el punto de partida de todo el sistema financiero²³, toda vez que se erige como

²¹ Hemos preferido evitar las discusiones respecto a la posibilidad de mantener esta calificación cuando su pago se efectúe mediante efectos timbrados aunque, en la actualidad esta posibilidad se restringe en buena medida a la utilización de las Letras de Cambio, con las que se satisface en algún caso el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados. Igualmente cabe seguir sosteniendo el carácter pecuniario de los tributos en los supuestos de pago mediante bienes del patrimonio histórico-artístico, ya que la naturaleza jurídica de esta modalidad de cumplimiento de la obligación tributaria es la de una dación en pago, lo cual no altera en nada el carácter pecuniario de la obligación que se exige en el cumplimiento de los tributos. En este mismo sentido, es obvio que tampoco contradice el carácter pecuniario de las obligaciones tributarias el que el impago de las mismas en período voluntario pueda dar lugar al embargo de cualquiera de los bienes del deudor.

²² Fin que sin embargo no excluye la posibilidad de atender a otras necesidades económicas de los entes públicos cuando se emplean como “instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución”, a que se refiere el artículo 2.1 de la Ley General Tributaria.

²³ En este sentido se ha pronunciado la doctrina entre quienes mencionamos a BERLIRI, A. D.: *Principios de Derecho Tributario, Op. Cit.*, pp. 338; ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “Los ingresos tributarios distintos del Impuesto”, *Anales de Economía*, número 18-19, 1973, p. 9; VICENTE-ARCHE DOMÍNGO, F.: “Apuntes sobre el instituto del tributo, con especial referencia al Derecho Español”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero* número 7, 1975, p. 471; y PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Editorial Civitas, Colección Tratados y Manuales, 18ª edición, Madrid, 2008, p. 110; también MUÑOZ DEL CASTILLO, J., y VEGA HERRERO, M.: “Tributos y obligaciones tributarias”, AA.VV.: *La Nueva Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid, 2004, p. 77.

el instituto tributario por excelencia de los Estados sociales y de Derecho “(...) *fundados en la propiedad privada de los medios de producción (...)*”²⁴, que colocan al ente público como el acreedor de una obligación²⁵, y gestionarla es una de las principales tareas de la Administración²⁶. Sin embargo, tiene muchas más funciones que la gestión de esta singular y concreta prestación patrimonial obligatoria²⁷.

Al producirse la realización del hecho imponible establecido en la ley²⁸, generalmente se produce la obligación por parte del sujeto pasivo de pagar una deuda tributaria al ente público²⁹, pero también tienen lugar otras prestaciones³⁰.

²⁴ El Estado “(...) está obligado a sostener principalmente mediante impuestos las cargas financieras exigidas para el cumplimiento de sus funciones (...)”, en TIPKE, K.: *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes (Besteuermoral und Steuermoral)*, Traducción y notas a cargo de HERRERA MOLINA, P. M.), Marcial Pons, Madrid, 2002, p. 27.

²⁵ La influencia de la Ordenanza Tributaria Alemana del año 1919, significa un verdadero avance en la construcción del Derecho Financiero que conocemos hoy en día debido a la incorporación de la parte general del Derecho Civil. En el mismo sentido, SOLER ROCH, M. T.: “Prólogo” a la obra de VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: *Las prestaciones tributarias exigibles entre particulares*, Marcial Pons, Madrid, 2001, p. 10.

²⁶ De acuerdo a lo expresado por GARCÍA DE ENTERRÍA, “la Administración Pública no es para el Derecho Administrativo una determinada función objetiva o material (...) La movilidad de la propia materia administrativa es, sin duda alguna, un obstáculo insuperable para definir un modo –material o formal- de administrar (...)”, en GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.: *Curso de Derecho Administrativo I*, 12 edición, Civitas, Madrid, 2005, p. 31. Acerca de la distinción que diferencia la Hacienda Pública y la Administración como dos instituciones distintas en el seno del Estado “(...) la segunda administra la primera en el seno del Estado (...)”, *Vid.* VICENTE-ARCHE DOMÍNGO, F.: “Hacienda Pública y Administración Pública”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública Española*, número 26, 1974, pp. 101 a 106.

²⁷ La aplicación de las normas en materia tributaria, genera gran variedad de situaciones jurídicas subjetivas, activas y pasivas, que responden a un interés que reúne el desarrollo del fenómeno tributario. *Vid.* SOLER ROCH, M. T.: “Notas sobre la configuración de los deberes y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, número 25, 1980, p. 8.

²⁸ En este sentido, entiende JARACH que “(...) el estudio de la relación jurídica tributaria se puede hacer solamente partiendo del presupuesto de hecho. Este constituye el centro de la teoría jurídica del tributo como el estudio del delito en el Derecho Penal; sobre él se construye la dogmática del Derecho Tributario material”. A partir de esta premisa, en lo que se refiere a los sujetos pasivos, este autor afirma que “(...) la clasificación de los diferentes sujetos, la misma individualización del contribuyente, deudor principal del tributo, su capacidad jurídica tributaria, la naturaleza de sus obligaciones, las circunstancias subjetivas, como edad, sexo, estado civil y de familia, nacionalidad, religión, domicilio, residencia, etc., los criterios de vinculación con el sujeto activo, todos dependen de la misma naturaleza y definición del presupuesto de hecho (...)”, en JARACH, D.: *El hecho imponible*, 3ª edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982, pp. 65 y ss. La postura de JARACH, fue aceptada después por el profesor SÁINZ DE BUJANDA, quien también se muestra partidario de que el estudio de los sujetos ha de arrancar del análisis del hecho imponible y no éste del examen de la teoría de los sujetos. A este respecto, este autor acepta las palabras de JARACH y afirma que “(...) la atribución del hecho jurídico tributario al sujeto pasivo principal representa el aspecto subjetivo

Si bien es cierto que la prestación del tributo es, por antonomasia, la relación tributaria principal, no es menos cierto que la relevancia de otras prestaciones, proporcionan una indispensable ayuda a la efectiva aplicación del tributo³¹. De manera que el sistema tributario se completa con esquemas procedimentales donde coexisten otras situaciones jurídicas, a las que hacen alusión MAFFEZZONI, MICHELI, FANTOZZI Y FEDELE³².

En este marco, las actuaciones llevadas a cabo por parte de la Administración, afectan a nuestra vida cotidiana en diversos momentos y dan origen a una diversidad de relaciones, establecidas entre la Administración y los ciudadanos, diferenciándose tanto en

del hecho imponible (...)", en SÁINZ DE BUJANDA, F.: "Análisis jurídico del hecho imponible", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública Española*, número 60, 1965, pp. 894 y ss.

²⁹ Vid. BERLIRI, A. D.: *Principios de Derecho Tributario*, Op. Cit., pp. 147 y ss.; SÁINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho*, 4º volumen, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, pp. 292 y 293; VALDÉS COSTA, R.: *Curso de Derecho Tributario. Introducción, ingresos públicos*, volumen I, Uruguay Colombino, S.A. Montevideo, 1970, pp. 213 y ss.; VILLEGAS, H.: *Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Ediciones de Palma, Buenos Aires, 1972, pp. 55 y ss.; SÁINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho*, volumen III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, p. 168. Respecto al nacimiento del hecho imponible, GONZÁLEZ GARCÍA, E.: "De nuevo en torno al nacimiento de la obligación tributaria: (comentario a la Resolución del TEAC de 9-IX-1982)", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública Española*, volumen 34, número 170, 1984, pp. 457 a 470.

³⁰ "(...) Es bien sabido que a la producción de la prestación tributaria ayudan, anteceden generalmente, una prolija lista de prestaciones, sin las cuales la prestación principal pecuniaria no podía realizarse", señalando a renglón seguido que "la más importante y trascendental de las prestaciones que se derivan de las normas tributarias: lo que hoy se conoce por obligación tributaria en sentido estricto", CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. y MARTÍN DELGADO, J. M.: *Ordenamiento Tributario Español*, 5ª edición, Editorial Civitas, Madrid, 1990, pp. 245 y 246.

³¹ "(...) a la producción de la prestación tributaria (...) anteceden generalmente, una prolija lista de prestaciones, sin las cuales la prestación principal pecuniaria no podía realizarse", CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. y MARTÍN DELGADO, J. M.: *Ordenamiento Tributario Español*, Op. Cit., pp. 245 y 246. En un sentido parecido, ESEVERRI MARTÍNEZ plantea que: "(...) si es conveniente destacar su condición de obligados al pago, también resulta interesante describir aquellos otros comportamientos que no se constriñen a la satisfacción de la deuda principal, pero que tienen una importancia capital (...)", en ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: "Las posiciones subjetivas derivadas de la aplicación del tributo", en AA.VV.: *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, p. 851.

³² Los esquemas sobre los que se erige el esquema tributario en la actualidad es desarrollado ampliamente por GONZÁLEZ GARCÍA, E.: "La enseñanza del Derecho Tributario", *Texto de la ponencia presentada por el autor en los actos conmemorativos del 70 Aniversario de la Revista Diritto Tributario*, Génova, julio 1999, p. 37.

la forma como en contenido³³, bajo un indispensable sistema de disposiciones imperativas que posibilita su cumplimiento³⁴.

La relación entre la Administración y los ciudadanos siempre ha sido de gran importancia en un Estado de Derecho³⁵, y la adaptación a la realidad social demanda un cambio constante³⁶. Hoy por hoy, ha quedado atrás el tiempo en el que los contribuyentes se limitaban al pago de sus impuestos³⁷.

El nuevo modelo de relaciones de nuestro actual sistema fiscal se encuentra determinado por una mayor participación del contribuyente y de los administrados en general³⁸, situación ésta que viene influenciada por la disposición de ayuda que tenga el contribuyente o por la insuficiencia de recursos de la Administración. La gestión de los

³³ Aunque de manera conexas, ya que sin la existencia de estas otras prestaciones, sería imposible concretar la principal. Vid. CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. y MARTÍN DELGADO, J. M.: *Ordenamiento Tributario Español, Op. Cit.*, pp. 245 y 246.

³⁴ Vid. GIANNINI, A. D.: *Istituzioni di Diritto Tributario*, Editrice Giuffrè, Milano, 1972, p. 5.

³⁵ Vid. MARTÍN DELGADO, J. M.: *Derecho Tributario y Sistema Democrático*, Universidad de Málaga, 1983, p. 146.

³⁶ Cfr. GARRIDO FALLA, F.: *Las transformaciones del régimen administrativo*, Editorial Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1954, pp. 10 y ss.; MUÑOZ MACHADO, S.: “Las Concepciones del Derecho administrativo y la idea de participación en la Administración”, *Revista de Administración Pública* número 84, 1977, pp. 11 y ss.; GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: *La Administración Española*, Editorial Alianza, Madrid, 1985, pp. 22 y ss.; AGAPITO SERRANO, R.: *Libertad y división de poderes: el “contenido esencial” del principio de división de poderes a partir del pensamiento de Montesquieu*, Editorial Tecnos, Madrid, 1989, pp. 33 y ss.; PAREJO ALFONSO, L.: *Crisis y Renovación del Derecho Público*, Editorial Constitución Española, Madrid, 1991, pp. 44 y ss.; GARCÍA PELAYO, M.: *Las transformaciones del Estado Contemporáneo*, Alianza Universidad, Madrid, 1995, pp. 55 y ss.

³⁷ Aunque volveremos sobre el cambio que ha experimentado el procedimiento de aplicación de los tributos, podemos citar el interesante trabajo de ALARCÓN GARCÍA, G.: “El deber de colaboración: el deber general de información y el deber general de colaboración”, AA.VV.: *La aplicación de los tributos en la nueva Ley General Tributaria. XLIX Semana de Estudios de Derecho Financiero. Fundación para la promoción de los Estudios Financieros*, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, p. 307.

³⁸ En palabras de ALONSO GONZÁLEZ: “(...) Desde hace años ya, en el seno de las relaciones Administración-administrado: la asunción cada vez más notable por parte de los sujetos pasivos de los tributos, y de demás deberes y obligaciones de naturaleza fiscal, de numerosas actuaciones encaminadas a facilitar el correcto, eficaz y más fácil desarrollo de los diversos procedimientos tributarios (...)”, en ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: “La Reforma de la Ley General Tributaria”, en ALONSO GONZÁLEZ, L.; ARAGONÉS BELTRÁN, E.; ARIAS ABELLÁN, M.; ESEVERRI MARTÍNEZ, E.; SÁNCHEZ GALIANA, J.; y SOPENA Gil, J.: “Análisis de la Ley 25/1995 de 20 de julio, AA.VV.: *Reforma de la Ley General Tributaria*, Editorial Cedecs, Barcelona, 1995, p. 265. En el mismo sentido, CASADO OLLERO, G.: “La colaboración con la Administración Tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, número 68, 1981, p. 151.

tributos actual se basa, principalmente, en la colaboración activa del ciudadano, quien aplica, califica, cuantifica e ingresa el tributo³⁹.

Como hemos dicho, al realizarse un hecho imponible, se origina para el contribuyente una obligación tributaria cuyo objeto o finalidad es cumplir con la norma tributaria en la que encaja el supuesto. Ahora bien, cuando se produce esta situación, también se generan un conjunto de prestaciones tributarias de carácter independiente, que surgen con el objetivo de asegurar el cumplimiento de las normas tributarias, imprescindibles a la aplicación de los tributos.

Bajo la premisa del tributo como función unitaria que comprende un conjunto de normas⁴⁰, se constituye todo un sistema que escapa a la simple relación jurídica impositiva, donde encontramos una variada gama de situaciones jurídicas entre la Administración y los ciudadanos. Algunas encuadrables en el esquema de la relación obligacional y otras no.

Es así como los ciudadanos se ven obligados a cumplir con una prestación que se asemeja a los deberes públicos de prestación, cuando se ven en la necesidad de darles el tratamiento adecuado a los datos que luego enviarán a la Administración⁴¹.

Para desempeñar sus funciones, la Administración Tributaria requiere de todo un sistema autónomo de deberes jurídico administrativos⁴² que trata de ajustar sus

³⁹ Posiblemente motivado por una correcta distribución de la carga, según SOLANA VILLAMOR, F.: “El deber de colaboración en la Ley General Tributaria”, *Revista Crónica Tributaria*, número 50, 1984, p. 239.

⁴⁰ Hacemos alusión a la teoría unitaria, posiblemente inspirada en VANONI, quien sostiene que todas las obligaciones tienen una misma naturaleza jurídica, de modo que pueden reconducirse a una misma naturaleza jurídica, ergo, a un mismo esquema unitario: “(...) toda prestación obligatoria establecida por una ley constituye en sí misma una obligación completa y autónoma, aún 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 (...)”, en BERLIRI, A. D.: *Principios de Derecho Tributario*, volumen I, *Op. Cit.*, p. 77.

⁴¹ Una opinión en contra manifiesta PONT I CLEMENTE, para quien existe una diferencia basada en el rol que desempeña el sujeto pasivo al asumir estos deberes, de tal manera que si quien presta la información es el sujeto pasivo de la obligación tributaria, entonces sólo se tratará de una obligación formal; mientras que si se trata de un tercer involucrado, entonces estamos en presencia de un deber de colaboración, PONT I CLEMENTE, J. F.: *El pago fraccionado de los tributos*, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1993, p. 77. Entendemos que no son obligaciones, y que escapan al núcleo esencial de la relación tributaria principal, de manera que consideramos que estos deberes son una sub-especie de las prestaciones personales de carácter público, tal como desarrollaremos más adelante.

basamentos impositivos a la capacidad contributiva de los ciudadanos⁴³, y por tal motivo, la información se convierte en un bien “muy preciado”⁴⁴.

Resulta patente el extraordinario valor de la información como elemento imprescindible para el desarrollo de todo el sistema tributario⁴⁵, ya que la “(...) transformación operada en el modo de gestionar los tributos parece del todo inviable si el ordenamiento jurídico no dispone de un conjunto de normas tendentes a asegurar el suministro de información a la Hacienda Pública (...)”⁴⁶.

Los deberes de información encuentran anclaje constitucional en el principio de legalidad⁴⁷, que tendremos oportunidad de estudiar un poco más adelante. En este momento, nos interesa poner de manifiesto la importancia del cumplimiento de los deberes de información y la supremacía del interés público que los justifica.

El correcto funcionamiento de este esquema fiscal se encuentra condicionado a diversas variables: Por el lado de los ciudadanos, además de obligaciones materiales,

⁴² Por contraposición a las obligaciones tributarias, concepto reservado a las situaciones cuyo contenido es exclusivamente patrimonial. En este sentido, GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “El sujeto pasivo de la potestad de imposición y el sujeto pasivo de la obligación tributaria. Especial referencia a los deberes de colaboración”, en AA.VV.: *A criminalização das infracções fiscais*, Lisboa, 1988, pp. 258 y ss.; SOLER ROCH, M. T.: “Notas sobre la configuración jurídica de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Op. Cit.*, pp. 12 y ss.; también RUÍZ GARCÍA, J.: *Secreto Bancario y Hacienda Pública*, Civitas, Madrid, 1988, pp. 93 y ss.

⁴³ Según MOSCCHETTI, la capacidad contributiva es la idoneidad para concurrir a los gastos públicos en virtud de la capacidad económica que tengan los administrados, *Vid.* MOSCCHETTI, F.: “El principio de la capacidad contributiva”, AA.VV.: *Tratado de Derecho Tributario y sus fuentes*, Dirigida por AMATUCCI, A., Tomo I Temis, Bogotá, 2001, pp. 241 y ss.

⁴⁴ *Vid.* PÉREZ ROYO, F. y AGÜALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 1996, pp. 371 a 418.

⁴⁵ Según ÁLVAREZ-CIENFUEGOS SUÁREZ, J.: *La defensa de la intimidad de los ciudadanos y la tecnología informática*, Aranzadi, Pamplona, 1999, p. 13. De acuerdo con esto, LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: “La cesión de información tributaria a jueces y Tribunales. Un problema de ponderación de intereses en conflicto”, *Revista Canarias Fiscal*, número 9, julio 2000, p. 17.

⁴⁶ *Vid.* ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: “Prólogo”, a la obra de LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1992, p. 8.

⁴⁷ *Cfr.* Constitución Española, artículo 9.3: “La Constitución garantiza el Principio de Legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos”.

tienen a su cargo todo un conjunto de deberes relativos a su propia situación e incluso, también a la de otros. Esta información debe ser siempre veraz y disponible, en caso de ser requerida por parte de la Administración⁴⁸.

Colaborar con la Administración en múltiples requerimientos informativos puede tener, como contrapartida inmediata, un resultado que puede agravar la posición jurídica del ciudadano llamado a colaborar⁴⁹. Aún cuando su participación repercute en el bien común, su propio peculio puede verse afectado por el aumento de la presión fiscal indirecta que podría llegar a suponer⁵⁰.

Por su parte, la Administración procurará una justa distribución de las cargas fiscales como una de sus funciones⁵¹. Para lograr este objetivo, resultan de gran ayuda los datos que obren en su poder⁵².

Debemos tener en cuenta que el impulso del nuevo esquema de funcionamiento de la administración, también supone responder a los lineamientos comunitarios puestos en marcha⁵³ desde el Consejo Europeo de Lisboa y Santa Maria da Feira, con sucesivas actuaciones que llevan hasta la actual comunicación de la Comisión “i2010: Una Sociedad de la Información Europea para el crecimiento y el empleo”.

⁴⁸ Según los artículos 35 y 84 de la Ley 30/92, este es un derecho que implica, por un lado, que la administración deberá exhibir a los interesados el expediente de los procedimientos en que sean interesados; y por el otro, permite al ciudadano obtener información sobre el estado de la tramitación del expediente.

⁴⁹ Vid. MARTÍN DELGADO, J. M.: “El ciudadano ante la Hacienda Pública”, AA.VV.: *El ciudadano ante la Hacienda Pública. Presente y futuro*, XXII Congreso de Asesores Fiscales, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 1999, pp. 14 y 15.

⁵⁰ Nos encontramos ante “(...) la invasión de un sibilino instrumento de presión fiscal indirecta sobre terceros, introducido a través de la proliferación de solicitudes de información, tanto por vía legal (por suministro) como mediante requerimiento administrativo (por captación)”, en GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “Medios de defensa del contribuyente frente a la creciente presión fiscal indirecta”, *Op. Cit.*, p. 243.

⁵¹ Toda vez que la jurisprudencia haya señalado que “lo que unos no paguen debiendo pagar lo tendrán que pagar otros con mas espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar”, citada en la conocida Sentencia del Tribunal Constitucional número 110/1984, de 26 noviembre.

⁵² Vid. HERRERA MOLINA, P. M.: *La potestad de información tributaria sobre terceros*, *Op. Cit.*, p. 38.

⁵³ Así, por ejemplo, en Italia los deberes de información se centran en los impuestos directos y en el Impuesto al Valor Añadido. Vid. LUPI, R.: *Diritto Tributario. Parte Generale*, Milano, Giuffrè, 1996, pp. 134 y ss. En el mismo sentido, MANZONI, I.: *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell'iva*, Milano, Giuffrè, 1993, pp. 200 y ss.

Realizadas estas consideraciones acerca del contexto en cual ubicamos el objeto de estudio de esta materia, a continuación pasamos a exponer las cuestiones a la cuales vamos a dar respuesta, a los objetivos que nos hemos propuesto alcanzar.

Como objetivo específico de este Primer Capítulo, nos proponemos estudiar el marco jurídico de los deberes de información tributaria, que a su vez, encierra conceptos a los que trataremos de dar respuesta.

Comenzaremos con el análisis de la solidaridad, como postulado de los deberes de colaboración. Para determinarlo acudiremos a sus antecedentes, que nos permitirán descubrir la influencia que ejerce actualmente en los deberes de colaboración en cuanto a su concepto y a su naturaleza jurídica.

Seguidamente, trataremos de establecer los caracteres básicos, el concepto y los elementos distintivos de los deberes de colaboración, para determinar si los deberes de información son formas de colaboración social, tal como lo expresa la actual Ley General Tributaria, para luego detenernos en el análisis de su trascendencia tributaria y motivación, como presupuestos de los deberes de información.

Determinaremos la influencias que el Derecho civil ha ejercido sobre el Derecho tributario, y así encontrar la justificación de la analogía que experimentan algunas de sus instituciones, específicamente en el concepto de prestación, para lo cual analizamos la evolución doctrinal que ha experimentado el concepto del deber de información hasta llegar a diferenciar los distintos tipos de prestaciones tributarias, de donde distinguimos las prestaciones tributarias propias y las de terceros; las prestaciones formales y materiales, y las prestaciones activas y pasivas, hasta llegar a las prestaciones personales de carácter público, donde ubicamos los deberes de información.

Analizaremos la evolución normativa que han experimentado los deberes de información para terminar con el deber de informar en sí, la problemática que se ha despertado respecto de la distinción de las obligaciones, a propósito del tratamiento dado en la Ley General Tributaria, y el análisis diferenciador por parte de la doctrina más especializada sobre la base de elementos como la naturaleza jurídica, contenido, elemento volitivo, origen, aspecto temporal, contenido patrimonial, exclusión, prerrogativas de la Administración y reacción sancionadora.

En este primer capítulo pretendemos concretamente analizar el régimen jurídico de los deberes de información bajo una estructura clásica, fundamental a nuestro propósito de investigación, a la que trataremos de aportar una perspectiva actual. A su vez, esta construcción nos permitirá abordar el Capítulo II, donde estudiaremos las garantías que ofrece el órgano administrativo respecto del régimen de obtención de información. Pero antes de entrar en estos temas, hemos considerado pertinente realizar ciertas aclaraciones en cuanto a algunos de los términos que hemos de emplear.

2. Precisiones terminológicas

Por razones de coherencia y de sistematización, consideramos pertinente hacer ciertas precisiones de términos antes de definir conceptos⁵⁴, sin perjuicio de que volvamos sobre ellos más adelante para abordarlos con mayor profundidad.

A éste efecto, sería apropiado acudir al significado de los términos que emplearemos, ya que “(...) una de las principales labores de un investigador de derecho se centra, no ya sólo en el lenguaje que éste emplea, sino también en un análisis general del mismo, destacando sus características y distinguiéndolo de otros ámbitos afines (...)”⁵⁵, toda vez que el correcto uso de ciertas expresiones es la causa de múltiples discusiones⁵⁶.

Sería absurdo, y desde luego no es nuestra pretensión, utilizar fuentes no jurídicas para elaborar conceptos pertenecientes al Derecho Tributario; no obstante, podrían ser de

⁵⁴ MIRAUT MARTÍN advierte de la conveniencia de clarificar los términos a fin de evitar errar en su interpretación: “(...) sigue operando con más o menos fuerza en la vida jurídica (el principio in claris non fit interpretatio) porque sigue operando la ficción de la claridad de los textos jurídicos. (...)”, en MIRAUT MARTÍN, L.: “Reflexiones en torno a la doctrina del sentido claro de los textos jurídicos”, *Revista de Ciencias Jurídicas de la Universidad de las Palmas de Gran Canaria*, número 3, 1998, p. 212.

⁵⁵ Vid. DE ASÍS ROIG, R: *Deberes y Obligaciones en la Constitución*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1991, p. 65.

⁵⁶ Cfr. con HARE, H.: *Come decidere razionalmente le questione morali*, traducción al italiano a cargo de LECALDANO, E., Laterza, Roma-Bari, 1986, p. 53.

alguna utilidad en determinado momento, para realizar una clara exposición y así evitar caer en equívocos.

Dicho esto, nos proponemos definir algunos términos que vamos a emplear, tales como “colaborar”, “deber”, “obligación”, “información y dato”.

Comenzando por el primero, “*colaborar*”, de raíz latina, significa “*trabajar con otra u otras personas en la realización de una obra*”, también es “*ayudar con otros al logro de algún fin*”⁵⁷; aplicado al ámbito jurídico, éste es un concepto bastante amplio en el que se podrían comprender diversos deberes, ya que no se especifica el carácter con el que se “*trabaja*”, o se brinda la “*ayuda*”⁵⁸; la colaboración no siempre es libre, la mayoría de las veces viene impuesta por una normativa.

Por su parte, la palabra deber, proviene del latín “*debert*”: “*es necesario que*”⁵⁹, ha sido traducida al italiano como “*dovere*” u “*obbligo*”, y al castellano como deber; mientras que “*obligación*” viene de “*ligar*” en griego. Teniendo en cuenta las dificultades de distinción⁶⁰ que entraña una traducción fidedigna, en algunas ocasiones estos conceptos se han traducido al italiano como “*obbligazione*”, otorgándoles el mismo significado.

La doctrina ha dado buena cuenta de esta situación, y respecto a esto GONZÁLEZ GARCÍA opina que habría sido preferible traducirlas como de “*deber jurídico general*”, para los deberes y “*deber jurídico particular*” para las obligaciones, toda vez que se trata de género y especie⁶¹.

⁵⁷ Cfr. con el AA.VV.: *Diccionario de la Lengua Española*, Real Academia Española, Editorial Espasa Calpe, Vigésima primera edición, Madrid, 1995.

⁵⁸ Cfr. con LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria*, *Op. Cit.*, pp. 16 y 17.

⁵⁹ Cfr. con AA.VV.: *Diccionario de la Lengua Española*, *Op. Cit.*

⁶⁰ Al respecto, *Vid.* CORTESI, L.: *Uomo e Stato di fronte all'Etica*, Giauffrè, Milano, 1988, p. 17.

⁶¹ Para GONZÁLEZ GARCÍA “(...) hubiera sido más preciso hablar de “deber jurídico general” y de “deber jurídico particular” para distinguir entre “*dovere*” y “*obbligo*”, pero dadas las dificultades que planteaba esta triple sustitución en la construcción de cada frase y teniendo en cuenta que el problema fundamental reside en la distinción entre “*obbligo*” y “*obbligazione*”, hemos optado por la traducción propuesta (...)”, en GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “Nota preliminar” en la obra de BERLIRI, A. D.: *Principios de Derecho Financiero*, volumen II, *Op. Cit.*, p. 70.

En sentido parecido, GARCÍA DE ENTERRÍA entiende que el género de los deberes, en sentido amplio, es el término que arropa tanto a los deberes *stricto sensu*, como a las obligaciones y que supone la realización de comportamientos positivos o negativos impuestos 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 (...)*”.

No obstante, la diferencia fundamental se produce respecto del vínculo. En las obligaciones tributarias, el vínculo existente es bilateral, mientras que en los deberes tributarios una sola parte de la relación se encuentra en la necesidad de realizar dicha prestación⁶².

Estos planteamientos se remontan hasta el seno de la doctrina romanista moderna, donde encontramos diferentes criterios para diferenciar la obligación y el deber, con ideas básicas ya contempladas por los propios juristas romanos entre quienes podemos mencionar a MAQUERON⁶³, quien distingue la relación obligatoria de otros deberes, en el hecho de que el comportamiento exigido al deudor reporta al acreedor una ventaja de carácter patrimonial, lo que no sucede en esos otros deberes que se producen de manera habitual sin relevancia jurídica alguna. Por su parte, para VOCI la *obligatio* es “*el deber jurídico de prestación*”, donde el “*debitum* es sinónimo de *obligatio*⁶⁴”; mientras que GROSSO se remite al elemento volitivo: “(...) *la obligación es un vínculo jurídico por el que el deudor es constreñido a cumplir una prestación a favor del acreedor (...)*⁶⁵”.

⁶² En este sentido, GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.: *Curso de Derecho Administrativo I, Op. Cit.*, pp. 31 y 126.

⁶³ Cfr. MAQUERON, J.: *Histoire des Obligations. Le Droit Romain*, Faculté de Droit et de Science Politique, Publications du Centre d’Histoire Institutionnelle et Économique de l’Antiquité Romaine, Aix-en-Provence, 1971, p. 5.

⁶⁴ Vid. VOCI, P.: *Le obbligazioni romane, (Corso di Pandette)*, Giuffrè, Milano, 1969, pp. 21 a 26. Del mismo autor, *Istituzioni di Diritto Romano*, 4ª Edición, Giuffrè, Milano, 1994, p. 353.

⁶⁵ Al respecto, GROSSO, G.: *Obbligazioni. Contenuto e requisiti della prestazione. Obbligazione alternative e generiche*, Giappichelli, Torino, 1966, p. 2.

La obligación es un concepto que ha evolucionado hasta zanjar una discusión doctrinal que encuentra un arreglo más o menos pacífico en la actualidad, donde se considera equivalente a la propia relación⁶⁶.

En este sentido, DÍEZ-PICAZO, considera que es un “*vinculum iuris*”, una “(...) *situación bipolar (...) una relación jurídica (...)*”⁶⁷ con carácter obligatoriamente vinculante, de forma que equivale a la relación obligatoria, la cual define como la “(...) *total relación jurídica que liga a los sujetos para la realización de una determinada función económica o social en torno a un interés protegido por el ordenamiento jurídico (...)*”⁶⁸.

De igual forma, PUIG PEÑA entiende por obligación aquella “(...) relación jurídica en virtud de la cual, una persona, para satisfacer intereses privados, puede exigir de otra una determinada prestación que, en caso de ser incumplida puede hacerse efectiva sobre el patrimonio de ésta (...)”⁶⁹; al igual que DE DIEGO, quien considera que la obligación sería “(...) la relación jurídica constituida en virtud de ciertos hechos entre dos o más personas por la que una, denominada acreedor, puede exigir de otra, denominada deudor, una determinada prestación⁷⁰(...)”, y cuyos elementos integrantes se reducen al

⁶⁶ Frente al concepto tradicional de obligación, apoyado en las Instituciones de JUSTINIANO, y la formulación de tal concepto en la obra de SAVIGNY, en los que la obligación era concebida como un vínculo entre dos personas, acentuando sobre todo el aspecto subjetivo de la misma, el Derecho germano, trató de destacar el contenido patrimonial de dicho vínculo; en CASTAN TOBEÑAS, J.: “Derecho Civil Español, común y foral”, Tomo III, AA.VV.: *Derecho de obligaciones*, 15ª edición, Editorial Reus, Madrid, 1988, p. 49.

⁶⁷ Acerca de la obligación en materia civil, conviene consultar la obra DÍEZ-PICAZO DE LEÓN, L. y GULLÓN BALLESTEROS, A.: *Sistema de Derecho Civil*, volumen IV, Tecnos, Madrid, 2004, p. 119.

⁶⁸ Considera incluso la posibilidad de la existencia de una pluralidad de vínculos jurídicos dentro de la relación de sólo dos sujetos si entre ellos hay más de una relación jurídica. Por ejemplo, en el caso de que ambos sean deudores y acreedores recíprocamente. Posibilidad ésta que, a nuestro juicio, en realidad funcionaría como si existiese un solo vínculo, que sin duda va a ser el que exista en el supuesto de que opere entre ellos una compensación de créditos. DÍEZ-PICAZO DE LEÓN, L.: “El contenido de la relación obligatoria”, *Anuario de Derecho Civil*, número 17, agosto, 1964, p. 350.

⁶⁹ Vid. CLEMENTE DE DIEGO, F. y PUIG PEÑA, F.: *Compendio de Derecho Civil Español*, Tomo III, Pamplona, 1972, p. 29.

⁷⁰ Cfr. CLEMENTE DE DIEGO, F.: *Instituciones de Derecho Civil Español*, Tomo II, Madrid, 1959, p. 10.

sujeto pasivo o deudor, sujeto activo o acreedor, prestación y vínculo jurídico entre ambos, cuyo carácter vinculante obliga a cumplir con la prestación⁷¹.

En este sentido, BERLIRI ha explicado que “(...) para delimitar de un modo preciso el concepto de obligación tributaria, es ante todo necesario distinguir el concepto de obligación de los de deber y sujeción (...), y seguidamente investigar si las diversas obligaciones regulada por una ley tributaria presentan ante sí una homogeneidad tal que permita reconducirlas a una categoría única (...) o si, por el contrario, es posible y necesario realizar ciertas distinciones y, consiguientemente, limitar la denominación de obligación tributaria a algunas de ellas, en cuyo caso, habría que buscar los caracteres propios de tal categoría (...)”⁷².

En cuanto a la prestación, del latín *praestatio*, *-ōnis*, entendida como una cosa o servicio que alguien recibe o debe recibir de otra persona en virtud de un contrato o de una obligación legal, desde siempre ha suscitado más de una discusión de diversa naturaleza. Podríamos decir en palabras de LACRUZ BERDEJO⁷³, que ha habido una “*cierta anarquía terminológica*”⁷⁴ al respecto.

Otro de los términos que manejamos es la “Información”. También de procedencia latina, se define como la “la acción y efecto de informar”; “averiguación jurídica y legal de un hecho o delito”; “pruebas que se hacen de la calidad y circunstancias necesarias en una persona para un empleo u honor”; “comunicación o adquisición de

⁷¹ En este sentido, ALBALADEJO GARCÍA, M.: *Curso de Derecho Civil Español común y foral*, Tomo II, Bosch, Barcelona, 1977, p. 15.

⁷² De esta manera se ha señalado en la obra de BERLIRI, A. D.: *Principios de Derecho Tributario*, *Op. Cit.*, p. 83.

⁷³ *Vid.* LACRUZ BERDEJO, J.: *Nociones de Derecho Civil Patrimonial e introducción al Derecho*, Editorial Dykinson, 5º edición, Madrid, 2006, p. 208 y ss. *Vid.* también *Elementos de Derecho Civil*, Tomo II, volumen I, 3º edición, Editorial Bosch, Barcelona, 1994, pp. 76 y ss.

⁷⁴ Así lo creen también autores como ALBALADEJO GARCÍA, M.: *Curso de Derecho Civil*, p. 13, *Op. Cit.*; y LACRUZ BERDEJO, J.: *Nociones de Derecho Civil Patrimonial e introducción al Derecho*, *Op. Cit.*, p. 208 y ss.

conocimientos que permiten ampliar o precisar los que se poseen sobre una materia determinada”; “conocimientos así comunicados o adquiridos”⁷⁵.

En Derecho, la información “se hace judicialmente y a prevención” para que algo conste en lo sucesivo; se trata de aquella “investigación sobre algún asunto importante, encargada a una comisión especial de cualquiera de los cuerpos colegisladores”. Por parte de la doctrina, JACOBO Y BURGUILLO, han definido la información tributaria como “(...) aquellos datos, informes o antecedentes que facilitan directa o indirectamente la aplicación, comprobación o investigación de los tributos (...)”⁷⁶.

Por otro lado, el dato que constituye una parte o un todo de la información viene de *datum*, lo que se da como “antecedente necesario para llegar al conocimiento exacto de algo o para deducir las consecuencias legítimas de un hecho”⁷⁷.

Como tendremos oportunidad de verificar el significado de las palabras que vamos a utilizar a lo largo de nuestro trabajo varían en su acepción, según sean aplicadas a distintos ámbitos jurídicos. Su influencia será de mucha utilidad para nuestro estudio.

Una vez que hemos hecho estas aclaraciones, es necesario que nos adentremos ya en los conceptos, comenzando por el de colaboración social, que es el género donde se encuentran comprendidos los deberes de colaboración.

⁷⁵ Cfr. con AA.VV.: Diccionario de la Lengua Española, *Op. Cit.*

⁷⁶ Vid. JACOBO Y BURGUILLO, J. M.: *La información tributaria en España*, Ministerio de Economía y Hacienda, Secretaría General Técnica, Centro de publicaciones, Madrid, 1987, p. 15.

⁷⁷ Cfr. con AA.VV.: Diccionario de la Lengua Española, *Op. Cit.*

3. Los deberes de información tributaria y su relación con las obligaciones.

Diferencias

La concepción de la Hacienda y de la Administración como dos órganos independientes dentro del Estado, ha sido tomado en cuenta para considerar que la Hacienda Pública, titular de derechos y obligaciones, realiza actividades diferentes a la Administración financiera, titular de funciones gestoras. Las relaciones establecidas con la administración financiera no tienen un contenido obligacional (como sería el caso de las relaciones establecidas con la Hacienda Pública), sino un contenido de deberes tributarios, y la clave de este planteamiento es la conducta del particular⁷⁸.

En sentido parecido, LÓPEZ MARTÍNEZ sostiene que los deberes de información son una subespecie de deber, y se manifiesta en aquellas situaciones jurídicas impuestas a los particulares, dado que obedece a una necesidad colectiva, por lo que crea relaciones duraderas con la Administración basadas en el ejercicio del poder, no originando derechos de crédito y cuyo incumplimiento genera una respuesta de tipo sancionador⁷⁹.

De igual forma, para LASARTE⁸⁰, la obligación *stricto sensu* constituiría una subespecie de la noción de deber, caracterizada por la patrimonialidad de la prestación, como definitiva y necesaria. La obligación tiene diferentes significados según la prestación en la que consista. Si esta prestación es directamente traducible a “(...) un valor

⁷⁸ Ya que “(...) no es exigible en virtud de un vínculo establecido con la contraparte (acreedor), sino por una situación que deriva directamente de la ley (...)”, *Vid.* SOLER ROCH, M. T.: “Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Op. Cit.*, pp. 13 y 14.

⁷⁹ *Vid.* LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria*, *Op. Cit.* pp. 15 y ss., *Vid.*, también RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: “El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, número 125, Madrid, 2005; y GARCÍA NOVOA, C.: “El concepto constitucional de tributo: una visión al cumplirse 25 años de la Constitución”, *AA.VV.: Estudios homenaje a CALVO ORTEGA, R.*, volumen I, Lex Nova, Valladolid, 2005.

⁸⁰ Desde visión civilista, consultar LASARTE ÁLVAREZ, C.: *Curso de Derecho Civil Patrimonial*, Editorial Tecnos, Madrid, 1996, p. 391.

económico o patrimonial de carácter objetivo (...)” se trata de obligación y no de deberes, los cuales “(...) exceden el ámbito puramente patrimonial (...)”.

Tanto en la doctrina como en la jurisprudencia, el debate acerca de la diferencia entre deber y obligación, es largo y delicado. Determinar si el vínculo de quien aporta información deviene de un deber o de una obligación no es una cuestión baladí. Muy por el contrario, ha sido objeto de muchas discusiones doctrinales y jurisprudenciales; sin embargo, la disparidad de los criterios en cuanto a la pertinencia en el uso de uno u otro término aún no ha encontrado pacífico acomodo⁸¹.

Antes de entrar en materia y realizar cualquier diferenciación, PÉREZ ROYO recomienda que “(...) la diferenciación entre los diversos presupuestos debe hacerse, no sólo en razón de sus características externas, sino también -y de modo principal- en función de su ratio o razón de ser sustantiva (...)”, de manera que así adelantamos uno de los criterios: su esencia⁸².

Los sujetos pasivos de una obligación tributaria conforman un grupo reducido y bien delimitado, en contraposición con los sujetos pasivos de otra serie de prestaciones formales o materiales de diversa índole⁸³.

⁸¹ En palabras textuales de LAGO MONTERO: “(...) no se aclara, en el estado actual de la dogmática tributaria, si las prestaciones tributarias e inherentes a la aplicación de tributos son objeto de deberes u obligaciones (...)”, y añade que “(...) todavía no es 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 (...)”, en LAGO MONTERO, J. M.: *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios*, *Op. Cit.*, pp. 51 y 117.

⁸² *Vid.* PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario*, *Op. Cit.*, p. 137.

⁸³ Como sostiene SÁNCHEZ GALIANA J.: “(...) mientras que en el ámbito estricto de la obligación tributaria los sujetos pasivos u obligados a su pago frente al sujeto activo van a ser bastante reducidos, en el ámbito más amplio de la relación jurídico-tributaria pueden aparecer sujetos obligados frente al sujeto activo, pero no al pago de la obligación tributaria, sino a otra serie de prestaciones, sean materiales o formales. Es aquí donde va a surgir la problemática de la distinción entre obligaciones y deberes jurídicos y donde se podrá constatar la existencia de: a) Sujetos pasivos de la obligación tributaria que han de asumir otras obligaciones y deberes; b) Sujetos que han de asumir deberes u obligaciones distintas a la obligación tributaria principal; c) Sujetos que tan sólo han de asumir el pago de la prestación tributaria, y d) Sujetos que, aún siendo directamente realizadores de hechos imposables, tan sólo van a estar obligados al cumplimiento de prestaciones de índole formal (...)”, en SÁNCHEZ GALIANA, J.: “Los sujetos pasivos, concepto y definición legal”, AA.VV.: *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1997, pp. 192 y 193.

En derecho anglosajón se distinguen los términos “duty” y “obligation”, atendiendo a su significado social. El deber, o “duty”, implica una acción de caridad. Estos pueden ser “duties”, o pueden ser “ought”, según se trate de situaciones en las que realizar cierta acción sea digno o apropiado. Mientras que el término “obligation” implica restricción o limitación, producida normalmente por medio de contratos y no por papeles sociales⁸⁴.

Hay quienes sostienen, en nuestro ordenamiento, que cuando se habla de deber u obligación, se trata de género y especie. Otros encuentran diversos elementos para distinguirlos. En este sentido, CASADO OLLERO encuentra los siguientes criterios de distinción⁸⁵:

Los deberes tributarios encuentran origen en la ley, es decir, una relación de sujeción establecida en virtud de un vínculo legal; por lo tanto, la posición jurídica que sume la Administración tiene un matiz respecto de la posición que corresponde asumir al acreedor, quien no detenta derechos subjetivos sino potestades y no actúa en virtud de su propio interés sino del interés colectivo.

El contenido económico: La obligación siempre conlleva un derecho de crédito, mientras que el deber sólo contempla relaciones de sujeción.

En este sentido, LÓPEZ MARTÍNEZ considera varios puntos de vista desde los cuales determinar el verdadero carácter de los deberes de información como una prestación: en primer lugar: el “(...) vínculo jurídico impuesto por la Administración a los particulares (...)” en situación de sujeción; en segundo lugar, el nacimiento de este vínculo deriva de la ley, o de su desarrollo normativo; en tercer lugar, la finalidad de la Administración no es el enriquecimiento de su patrimonio; y en cuarto lugar, la reacción ante el incumplimiento es de tipo sancionatorio⁸⁶.

⁸⁴ Vid. RAZ, J.: “Right-based moralities”, en Waldron, J.: *Theories of Rights*, Oxford University Press, Oxford, 1984, p. 184. En el mismo sentido, BRANT, K.: *The concepts of obligation and duty*, Mind, 1964, p. 374.

⁸⁵ Cfr. con CASADO OLLERO, G.: “La colaboración con la Administración Tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco, *Op. Cit.*, pp. 156 y 157.

⁸⁶ Vid. LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria*, *Op. Cit.* pp. 205 y 206.

4. Deslinde de figuras afines

Existen variados deberes formales que no dependen de la potestad de información, aunque suponen un presupuesto para su ejercicio o modulación, ya sea por su propia existencia o por su incumplimiento y que determinan la distinción entre la información propia y la de terceros. Se trata de La Declaración Tributaria; los deberes censales y de identificación; los deberes contables y registrales y la denuncia pública.

Una de las maneras de iniciar el procedimiento de gestión es La Declaración Tributaria⁸⁷, que es todo documento presentado ante la Administración Tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos (art. 119.1 Ley General Tributaria)⁸⁸. La Declaración Tributaria permite a la Hacienda Pública conocer las circunstancias necesarias para aplicar el tributo y puede surgir de la ley o de un requerimiento de la Administración, y al igual que los deberes de información, también pueden surgir como consecuencia de la potestad de información aunque, sin embargo, existen diferencias de distinta índole entre una y otra figura.

Si bien un análisis de las autoliquidaciones o declaraciones-liquidaciones excedería de nuestro objetivo en el presente trabajo⁸⁹, creemos pertinente señalar las

⁸⁷ Según el artículo 118 de la Ley General Tributaria, el procedimiento de gestión se puede iniciar por una autoliquidación, por una comunicación de datos o por cualquier otra clase de declaración tributaria. También se puede iniciar por una solicitud del obligado tributario, o bien de oficio.

⁸⁸ En principio su forma es escrita, aunque se admite la declaración verbal en los supuestos que se determinen reglamentariamente (artículo 119.2 Ley General Tributaria).

⁸⁹ No obstante, la doctrina se ha ocupado extensamente de este tema. Entre los que podemos citar: ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: "Derecho Financiero y Tributario", *Escuela de Inspección Financiera y Tributaria*, Madrid, 1979, p. 20 y ss.; ARIAS VELASCO, J.: *Procedimientos tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1990, pp. 50 y ss.; BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, J.: "Las declaraciones liquidaciones y las declaraciones complementarias", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública Española*, número 80, 1983, p. 20; BASANTA DE LA PEÑA, J.: "Nueva regulación de las autoliquidaciones", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, número 85, 1970, pp. 20 y ss.; CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: "El acto de liquidación", *Civitas. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, número 20, 1978, p. 20; CORTES DOMÍNGUEZ, M.: "La Declaración Tributaria", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, número 52, 1963, pp. 1035 a 1036; DRAKE, R.: "Incorporación a los Textos Refundidos de las Leyes de los diversos impuestos del régimen de autoliquidaciones", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, número 87, 1970, pp. 20 y ss.; ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: "Sobre la naturaleza jurídica de las autoliquidaciones tributarias", *Civitas. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, número 37, 1983, pp. 22 y ss.; FERNÁNDEZ LÓPEZ, E.: "Autoliquidaciones y recargo de prórroga", *Revista Crónica Tributaria*, número 39, 1981, pp. 10 y ss.; FERREIRO LAPATZA, J. J.: "Las

diferencias entre una y otras figuras⁹⁰, sin ánimos de profundizar en su naturaleza, efectos, régimen jurídico ni en la evolución que en las mismas se ha operado desde que en 1963, el artículo 10.k de la Ley General Tributaria apuntara la reserva legal para las mismas⁹¹.

En este sentido, comenzamos por recordar que la autoliquidación -o declaración-liquidación- es una declaración en la cual el obligado tributario, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realiza por sí mismo las operaciones de calificación y cuantificación

funciones liquidadoras de la Inspección de los tributos”, *Civitas. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, número 11, 1976, pp. 20 y ss. Del mismo autor, “La privatización de la Gestión Tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos”, *Civitas. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, número 37, 1983, pp. 81 y ss.; GONZÁLEZ PAEZ, E.: “Carácter administrativo de las autoliquidaciones”, *Revista Crónica Tributaria*, número 51, 1984, pp. 20 y ss.; GUTIÉRREZ DEL ÁLAMO y MAHOU, J.: “Naturaleza jurídica de la autoliquidación”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, número 93, 1971, pp. 22 y ss.; HERNÁNDEZ TORNOS: “La revisión de las autoliquidaciones”, *Revista Crónica Tributaria*, número 51, 1984; HUESCA BOADILLA, R.: “La impugnación de las autoliquidaciones”, *Revista CISS Comunicación*, número 48, 1993, pp. 88; JIMÉNEZ DÍAZ, A.: “En torno a la rectificación de las autoliquidaciones”, *Revista Crónica Tributaria*, número 51, 1984; MANTERO SÁENZ, A. y CUESTA RODRÍGUEZ, M.: *Procedimiento en la Inspección Tributaria*, Editorial de Derecho Financiero, EDERSA, 4ª edición, Madrid, 1990, pp. 378 y ss.; MANTERO SÁENZ, A.: *Procedimiento en la Inspección Tributaria*, 3ª edición, Editorial Escuela de Hacienda Pública, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, pp. 301 y ss.; MARTÍN DELGADO, J. M.: “Los nuevos procedimientos tributarios: Las declaraciones-autoliquidaciones y las declaraciones complementarias”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública Española*, número 84, 1983, p. 13 y ss.; MORILLO MÉNDEZ, A.: “Reflexiones sobre la naturaleza y futuro de las declaraciones-liquidaciones”, *Revista Crónica Tributaria*, número 54, 1985, pp. 20 y ss.; PONT MESTRES, M.: “Distinción entre el derecho a la impugnación de las autoliquidaciones y el Derecho a la devolución de los ingresos pendientes de autoliquidaciones”, *Gaceta Fiscal*, número 17, 1984, p. 20; DEL POZO LÓPEZ, J.: “La generalización de la Declaración-Liquidación y su incidencia en las relaciones Administración-contribuyente”, AA.VV.: *Conferencia Técnica de Alto Nivel sobre Política y Administración de las Reformas Tributarias*, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, pp. 555 y ss.; RUÍZ GARCÍA, J.: *La Liquidación en el Ordenamiento Tributario*, Civitas-Monografías, Madrid, 1987, pp. 269 y ss.; SÁINZ DE BUJANDA, F.: *Notas de Derecho Financiero*, Tomo I, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1975, p. 20. Del mismo autor, *Lecciones de Derecho Financiero*, 8ª edición, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho, Universidad Complutense, 1990, pp. 20 y ss.; SÁNCHEZ SERRANO, L.: *La Declaración Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1977, p. 62; TURPIN VARGAS, J.: “Las declaraciones-liquidaciones: su reclamación en la vía económico-administrativa”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, número 109, 1974, p. 24.

⁹⁰ La posibilidad de distinguir y también la de confundir los deberes de información respecto de la propia situación, con La Declaración Tributaria ha sido señalada por HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F.: “Una contribución al estudio de los deberes tributarios”, *Op. Cit.*, p. 5.

⁹¹ *Vid.* los apuntes acerca de la reserva legal que realiza GUERVOS MAÍLLO, M. A. en *El impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente*, Marcial Pons, 2000.

necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar⁹².

La Administración podrá verificar y comprobar las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios, y en su caso, practicará la liquidación que sea procedente (art. 120.2 Ley General Tributaria).

También el propio obligado tributario puede instar la rectificación de su autoliquidación cuando considere que ha perjudicado sus intereses legítimos⁹³, para que la Administración determine la cantidad que resulte a devolver, en su caso⁹⁴.

Una vez destacados los rasgos distintivos de la declaración, podemos establecer las cinco diferencias entre estas figuras de manera más clara:

1) En primer lugar, encontramos diferencias en cuanto a los sujetos que realizan la declaración y los sujetos pasivos de los deberes de información. Estos últimos pueden informar, aportar o comunicar ciertos datos de trascendencia tributaria sin que tengan interés en el procedimiento de liquidación o comprobación correspondiente⁹⁵;

2) En segundo lugar, el objeto de la declaración son los datos propios y de la otra, referenciados⁹⁶;

⁹² De acuerdo con lo señalado en el artículo 120.1 de la Ley General Tributaria.

⁹³ Según el artículo 120.3 de la Ley General Tributaria.

⁹⁴ De acuerdo con lo previsto en el artículo 121 de la Ley General Tributaria.

⁹⁵ Según SÁNCHEZ SERRANO: “no constituyen declaración tributaria aquellos actos por lo que determinadas personas informan, aportan o comunican a la Administración determinados datos cuyo conocimiento es necesario o útil para la aplicación de los tributos, sin que dichas personas estén interesadas en el procedimiento de comprobación o liquidación correspondiente, y habiendo de prestar tales informes en virtud de un simple deber de colaboración de terceros con la Administración”, SÁNCHEZ SERRANO, L.: “La Declaración Tributaria”, *Op. Cit.*, p. 49.

⁹⁶ Para MANTERO SÁENZ y CUESTA RODRÍGUEZ, en el primer supuesto se trata de datos propios y en el segundo, referenciados, *Cfr.* con MANTERO SÁENZ, A. y CUESTA RODRÍGUEZ, M.: *Procedimiento en la Inspección Tributaria*, *Op. Cit.*, p. 355.

3) En tercer lugar, la naturaleza de los deberes de información cuando los realizan terceros son de mera declaración de conocimiento, mientras que en La Declaración Tributaria concurre también la manifestación de voluntad⁹⁷;

4) En cuarto lugar, los efectos del cumplimiento de los deberes de información y de la declaración también son diferentes, ya que la declaración inicia el procedimiento de liquidación, además de que el requerimiento de información no interrumpe los plazos de prescripción del tributo⁹⁸;

5) Y en quinto lugar, en cuanto a las consecuencias que trae aparejado el cumplimiento de unos y otra.

En el caso de las declaraciones propias, el incumplimiento generalizado produce la presunción de falta de veracidad en la declaración, mientras que la actitud de un tercero respecto de sus deberes de colaboración es irrelevante al proceso frente al sujeto pasivo⁹⁹, sin olvidar que cada uno tiene su propio régimen sancionador.

Otra de las figuras que es necesario distinguir de los deberes de información de terceros son los deberes censales y de información, pues tienen por objeto el suministro de datos relativos directa o indirectamente a la propia situación tributaria. La Disposición Adicional Quinta de la Ley General Tributaria establece que las personas que desarrollen o vayan a desarrollar en territorio español actividades empresariales o profesionales o satisfagan rendimientos sujetos a retención, deberán comunicar a la Administración Tributaria su alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, las

⁹⁷ En palabras de CORTÉS DOMÍNGUEZ: “La Declaración Tributaria participa tanto de las características de la manifestación de la voluntad como de las notas de declaraciones de conocimiento”, en CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: “La Declaración Tributaria”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, número 52, 1963, p. 1025.

⁹⁸ Respecto de las retenciones a cuenta en el Impuesto sobre la Renta que establece el artículo 104 de la Ley General Tributaria y que constituye una manifestación de los deberes de información, el retraso en su presentación trimestral precedida del ingreso de la deuda, solamente excluye a la sanción tardía de la mora en el pago, artículos 191 y ss. de la Ley General Tributaria.

⁹⁹ Según SÁNCHEZ SERRANO, L.: “La Declaración Tributaria”, *Op. Cit.*, p. 290. En el mismo sentido PALAO TABOADA, C.: “La potestad de obtención de información de la Administración Tributaria y sus límites”, AA.VV.: *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA*, Coordinado por MARTÍNEZ LAFUENTE, A., Ministerio de Economía, Madrid, 1987, p. 904.

modificaciones que se produzcan en su situación tributaria y la baja en dicho censo a través de las correspondientes declaraciones censales.

En este sentido, no necesariamente coincide el sujeto a quien se imponen los deberes censales y el sujeto pasivo del tributo. Sin embargo dichas obligaciones alcanzan a las personas que satisfagan rendimientos sujetos a retención, aún cuando no se trate de actividades empresariales o profesionales, lo cual hace suponer que se trata de deberes informativos sobre la propia situación tributaria¹⁰⁰.

¹⁰⁰ Por ejemplo, la normativa reguladora del Número de Identificación Fiscal constituye “una concreción del deber general de información”, cuando señala la obligación a cargo de toda persona natural o jurídica, pública o privada de proporcionar información a la Administración Tributaria. En el Reglamento de Gestión e Inspección de procedimientos tributarios se incluyen las normas relativas al Número de Identificación Fiscal que hasta la fecha se regulaban en el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del Número de Identificación Fiscal. Como principal novedad de dicho reglamento podemos destacar la simplificación de las reglas para la asignación de un Número de Identificación Fiscal a los menores de edad y demás españoles no obligados a tener el documento nacional de identidad, así como para las personas físicas extranjeras, previendo la norma la asignación de oficio del número de identificación fiscal en caso de que resulte necesario para sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria, en ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: “El número de identificación fiscal y las obligaciones de información”, en *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, número 68, 1990, p. 518.

Respecto de los deberes de identificación fiscal¹⁰¹, en cuanto escritos que se presenten ante la Administración Tributaria y en las facturas que se expidan, se establece el deber de comunicarlo a otras personas cuando realicen actos con trascendencia tributaria, y el de hacer constar el Número de Identificación Fiscal de terceros en la información que sobre ellos se suministre a la Hacienda Pública, pues suponen un instrumento al servicio de las actuaciones inspectoras y en especial, de la potestad de información¹⁰².

Otra de las figuras afines que analizamos respecto de los deberes de información propios y de terceros son los deberes contables y registrales. En primer lugar, hay que señalar su carácter probatorio, e incluso constitutivo, que le separa de la información en

¹⁰¹ En el ámbito de la Gestión Tributaria y a falta de un Reglamento general de desarrollo de las actuaciones y procedimientos que se realizaban en el área funcional de gestión, se fueron aprobando diversas y sucesivas normas reglamentarias que regulaban de forma segmentada materias tan diversas como el número de identificación fiscal, mediante del Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del, número de Identificación Fiscal, cuyo antecedente para las personas jurídicas fue el código de identificación fiscal regulado en el Decreto 2423/1975, de 25 de septiembre, por el que se regula el Código de Identificación de las Personas Jurídicas y Entidades en general; la información censal, regulada en la actualidad por el Real Decreto 1041/2003, de 1 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan determinados censos tributarios y se modifican otras normas relacionadas con la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas; las obligaciones de información de carácter general exigidas mediante declaraciones periódicas, entre las que cabe destacar la relativa a operaciones con terceras personas, regulada en la actualidad mediante el Real Decreto 2027/1995, de 22 de diciembre, por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas, las relativas a cuentas en entidades de crédito, y a operaciones y activos financieros, reguladas en el Real Decreto 2281/1998, de 23 de octubre, por el que se desarrollan las disposiciones aplicables a determinadas obligaciones de suministro de información a la Administración Tributaria y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto 1307/1988, de 30 de septiembre, y el Real Decreto 2027/1995, de 22 de diciembre, por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas, recientemente modificado para incorporar al derecho interno las obligaciones de información respecto de las operaciones con participaciones preferentes y la transposición al Derecho Español de las directivas comunitarias en relación con las rentas obtenidas por personas físicas residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea; el sistema de cuenta corriente en materia tributaria, regulado en el Real Decreto 1108/1999, de 25 de junio, por el que se regula el sistema de cuenta corriente en materia tributaria; o la colaboración social en la gestión de los tributos, regulada en Real Decreto 1377/2002, de 20 de diciembre, por el que se desarrolla la colaboración social en la gestión de los tributos para la presentación telemática de declaraciones, comunicaciones y otros documentos tributarios.

¹⁰² La regulación del, número de Identificación Fiscal recae, tanto sobre sujetos pasivos u obligados tributarios como sobre sujetos distintos. En el primer caso, los sujetos se implican desde el momento en es el mecanismo de identificación en sus relaciones con Hacienda; y en el segundo en cuanto les obliga a exigirlos a aquellos sujetos que mantengan con ellos relaciones económicas, jurídicas o profesionales. En el mismo sentido, existe cierta complementariedad entre el suministro del, número de Identificación Fiscal y la información obtenida mediante el seguimiento de otros deberes formales, ya que la constancia del, número de Identificación Fiscal facilita la inspección en el sentido que podrá contrastar los datos de las declaraciones o facturas que aporte el sujeto pasivo, con la información que obre en su poder de una manera más ágil; en ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: "El número de identificación fiscal y las obligaciones de información", *Op. Cit.*, pp. 500 y 513.

cuanto paso siguiente a su propia existencia¹⁰³, la cual puede modular el contenido de la potestad sobre terceros, en el sentido de que permite iniciar las actuaciones de obtención de información sobre un tercero y, en segundo lugar, la expedición y entrega de facturas lleva implícita una información sobre terceros a la que son aplicables el Secreto Profesional y otros límites constitucionales.

Finalmente, la denuncia pública se incluye como un medio de colaboración social voluntaria cuya finalidad es la defensa del interés general, carácter que coincide con la potestad de información en cuanto ambas evitan la injusta distribución de la carga tributaria, además de que en ambo casos la información procede de un tercero. No obstante, debemos tener presente que la denuncia pública no tiene el elemento de obligatoriedad que concurre en el caso de los deberes de información¹⁰⁴.

5. Las prestaciones en materia tributaria

Tal como hemos venido sosteniendo, con ocasión de la aplicación de los tributos por parte de la Administración Tributaria, los administrados están llamados a efectuar un conjunto de prestaciones, derivadas o no de la realización del hecho imponible, que son

¹⁰³ Aún cuando el cumplimiento de los deberes contables y registrales pone a disposición de la Hacienda un cúmulo de información con relevancia tributaria “se trata de figuras con fines esencialmente probatorios e incluso constitutivos en relación con la base imponible de determinados impuestos (...) será información la comunicación, en su caso, de datos extraídos de libros y registros”, en PALAO TABOADA, C.: “La Potestad de Información Tributaria y sus límites”, AA.VV.: *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA*, Coordinado por MARTÍNEZ LAFUENTE, A., Ministerio de Economía, Madrid, 1987, p. 894.

¹⁰⁴ Aún cuando las declaraciones realizadas en el marco de una autoliquidación, tan popular hoy en día, no siempre produzcan dicho efecto. En PALAO TABOADA, C.: “La Potestad de Información Tributaria y sus límites”, AA.VV.: *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA*, *Op. Cit.*, p. 895. La distinción que tome como criterio diferenciador la voluntariedad podría verse comprometido en cuanto se refiera a los delitos tributarios, toda vez que la denuncia voluntaria por infracciones se convierte en obligatoria en presencia de un delito fiscal. LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: “Nueva regulación de la denuncia pública”, *Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, pp. 28 y 54.

objeto de obligaciones y deberes, y que al igual que en las obligaciones civiles comprenden un dar, un hacer, un no hacer o un soportar¹⁰⁵.

Y como hemos mencionado, las prestaciones tributarias existen como vínculos y relaciones inherentes a la aplicación de los tributos¹⁰⁶, y que “(...) se diferencian tanto por su contenido como por presentar un presupuesto de hecho distinto (...)”¹⁰⁷; los deberes de información son una de éstas prestaciones¹⁰⁸.

Se consideran deberes administrativos de prestación a las situaciones jurídicas coactivamente impuestas a los particulares, establecidas con el propósito de efectuar actividades personales para el desempeño de la función pública de la Administración¹⁰⁹.

En este sentido, ALESSI afirma que las prestaciones “(...) son 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

¹⁰⁵ El objeto de toda obligación es la prestación que se ha de llevar a cabo, y puede consistir en un dar, un hacer o un no hacer, así como un soportar, según el artículo 1.088 del Código Civil, *Vid.* GONZÁLEZ GARCÍA, E, y LEJEUNE VALCÁRCEL, E.: *Derecho Tributario, Op. Cit.*, pp. 118 y 119.

¹⁰⁶ Para CORTÉS DOMÍNGUEZ y MARTÍN DELGADO “(...) es bien sabido que a la producción de la prestación tributaria ayudan, anteceden generalmente, una prolija lista de prestaciones, sin las cuales la prestación principal pecuniaria no podía realizarse (...)”, en CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. y MARTÍN DELGADO, J. M.: *Ordenamiento Tributario Español, Op. Cit.*, pp. 245 y 246.

¹⁰⁷ *Vid.* LAGO MONTERO, J. M.: *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios, Op. Cit.*, p. 23 y 24; y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 10º Edición, Tecnos, Madrid, 1999, p. 289 a 290.

¹⁰⁸ Según COCIVERA, los caracteres de las prestaciones determinan la naturaleza tributaria de una prestación: “La naturaleza tributaria de una prestación tributaria debe obtenerse del concurso de varios elementos: fundamento jurídico del impuesto residente en la potestad tributaria; fines perseguidos por el ente público; disciplina jurídica propia de los impuestos; privilegios, sanciones penales”, *Vid.* COCIVERA, B.: “Sul concetto di tributo e sulla natura tributaria di alcuni proventi degli enti minori”, AA.VV.: *Studi in onore di A. D. GIANNINI*, Editrice Giuffrè, Milano, 1961, p. 257.

¹⁰⁹ En este sentido, CASADO OLLERO, G.: “La colaboración con la Administración Tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco”, *Op. Cit.*, p. 151 y ss.

colectivas”¹¹⁰. Podemos ver que a esta definición, ALESSI agrega el carácter independiente de la prestación.

También podemos extraer de esta definición los caracteres que determinan su esencia: deberes de obligado cumplimiento; carácter independiente; contenido económico o de realización de alguna actividad, y como última finalidad, satisfacer necesidades colectivas¹¹¹.

La conceptualización de los perfiles de las prestaciones que realiza el contribuyente a la Administración ha recorrido un largo camino, su tratamiento ha experimentado una larga andadura respecto de los perfiles que le han definido hasta ahora, y su estudio ha evolucionado tanto como las relaciones que se han establecido entre los contribuyentes y la Administración.

5.1. Evolución de las prestaciones en materia tributaria

Al repasar la forma en la que ha sido concebido el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el artículo 31.1 de la Constitución, nos encontramos con las limitaciones de un concepto que define al contribuyente como titular del hecho imponible y deudor tributario, olvidando otras prestaciones que puede articular la Administración en orden a cumplir con dichos deberes¹¹², tales como los deberes de información.

¹¹⁰ Vid. ALESSI, R.: *Principii di Diritto Amministrativo*, Tomo II, Giuffrè, Milano, 1966, pp. 661. y ss.

¹¹¹ En este sentido, BERLIRI sostiene que “(...) la función de la prestación es la de concurrir a los gastos públicos, es decir, a la función del impuesto (...)”, en BERLIRI, A. D.: *Principios de Derecho Tributario*, Op. Cit. pp. 338 y ss.

¹¹² En este sentido, ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: “Las posiciones subjetivas derivadas de la aplicación del tributo”, AA.VV.: *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA*, Op. Cit., pp. 10 y ss. No olvidemos que “(...) la doctrina tributaria ha recorrido un largo camino, y en el intento de definir el instituto central de nuestra disciplina, primero se fijó en la naturaleza del ente titular de la prestación, tratando de encontrar un fundamento racional a la imposición (teoría de la causa); más tarde objetivó ese conocimiento prestando mayor atención a la estructura de la relación (GIANNINI, A. D.) o al carácter de la prestación (GIANNINI, M. S.), para centrarse en el estadio actual de

Reseñar el dato histórico posee la ventaja de enriquecer tanto el análisis lógico como el conceptual; además, ayuda a desentrañar el contenido de los institutos tributarios, enseñando a tomar conciencia no sólo de la historicidad de las categorías jurídicas, sino de las formulaciones dogmáticas, ajustándolas a las circunstancias actuales¹¹³.

A efectos de explicar el enfoque que le ha dado la más especializada doctrina al carácter de las prestaciones debemos remontarnos al siglo XIX, donde se originan las relaciones establecidas actualmente entre la Administración y los ciudadanos¹¹⁴.

Las relaciones entre el Estado y los ciudadanos comienzan su andadura, basadas en el poder unilateralmente ejercido por el Estado¹¹⁵. El soberano exige el tributo al

su desarrollo en una consideración finalista sobre los objetivos a los que el tributo sirve (cobertura de los gastos públicos) y en la concepción evolucionada y técnicamente más aceptable de la teoría de la causa, proporcionada por el principio del gravamen de acuerdo a la capacidad económica de quien ha de soportarlo, que en último no es otra cosa que la vieja idea del impuesto justo actualizada (...). Respecto a la evolución del Derecho Tributario como Ciencia Jurídica, *Vid.* GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “La enseñanza del Derecho Tributario”, *Op. Cit.* pp.41 a 54.

¹¹³ *Cfr.* BERLIRI, A. D.: *Principios de Derecho Tributario*, volumen I, *Op. Cit.*, p. 13; CASADO OLLERO, G.: “Esquemas conceptuales y dogmáticos del Derecho Tributario: evolución y estado actual”, AA.VV.: *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, pp. 720 y 721; LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, Civitas, Madrid, 1990, p. 134; SIMÓN ACOSTA, E.: *El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1985, p. 306 VILLAR EZCURRA, M.: “Consideraciones sobre metodología de Derecho Financiero y Tributario: lo que debemos a la Historia y lo que la Historia descubre en la relación Hacienda y Administración”, AA.VV.: *I Jornada Metodológica “Jaime GARCÍA AÑOVEROS” sobre la Metodología Académica y la Enseñanza del Derecho Financiero y Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, Documento 11-02, Madrid, 2002, p. 160 y ss.

¹¹⁴ *Vid.* LAGO MONTERO, J. M.: “El control judicial de la actividad administrativa, financiera y tributaria. Una nota codificadora”, número 103, *Boletín Mexicano de Derecho comparado. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM*, enero-abril 2007, Ciudad de México, 2002, pp. 115 a 167; LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria*, *Op. Cit.*, pp. 17 a 20; GONZÁLEZ GARCÍA, E. y LEJEUNE VALCÁRCCEL, E.: *Derecho Tributario*, *Op. Cit.*, p. 117 y ss; PALAO TABOADA, C.: *Derecho Financiero y Tributario, I, Introducción. Derecho Presupuestario, Ingresos Públicos no Tributarios*, Codex, Madrid, 1987, p. 35 y ss.; RAMALLO MASSANET, J.: “1974/1998: la evolución doctrinal del Derecho Financiero en España”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, número 100, 1998, p. 731; y SOLER ROCH, M. T.: “Notas sobre la configuración jurídica de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Op. Cit.*, pp. 5 y ss.

¹¹⁵ *Cfr.* con AMORÓS RICA, N.: “Memorando sobre el Derecho Tributario Español”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, número 151, 1981, pp. 202 y ss; CASADO OLLERO, G.: “Los esquemas conceptuales del Derecho Tributario. Evolución y estado actual”, *Op. Cit.*, pp. 352 y ss.; GERBER, C.: *Diritto Pubblico*, Traducción al italiano a cargo de LUCCHINI, P., Giuffrè, Milano, 1971, pp. 20 y ss.; JELLINEK, G.: *Sistema dei diritti pubblici subbiettivi*, Società Editrice Libreria, Milano, 1911; MAYER, O.: *Derecho Administrativo Alemán, I*, Traducido al español por De Palma, Editorial De Palma, Buenos Aires, 1950, pp. 23 y ss.; y PÉREZ DE AYALA, J.: “Potestad administrativa y relación jurídica (I). La concepción de la relación tributario como relación de poder”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública Española*, número 79, 1969, pp. 16 y ss.

súbdito en el marco de una relación de superioridad, a partir del concepto de poder tributario¹¹⁶. En esta concepción autoritaria, el contribuyente es un súbdito, sometido a una relación especial de sujeción¹¹⁷.

Ya en el siglo XX, la doctrina alemana comienza la construcción de una relación jurídico-obligacional¹¹⁸, enmarcada por el Estado de Derecho, en el cual la ley sigue siendo dictada por el Estado unilateralmente.

¹¹⁶ En este sentido PÉREZ DE AYALA basa su análisis de esta época en cinco puntos fundamentales. El primero está referido a la fuente del poder del Estado: El poder del Estado no deviene de la Ley, es parte de su propia naturaleza; el segundo, en cuanto la aplicación de la normativa: La Administración tiene plena libertad ejecutiva y sancionadora de las normas; en tercer lugar, se mantiene una duda acerca de la existencia de derechos públicos subjetivos de los contribuyentes, sin los cuales la relación se estima relación de poder y no jurídico obligacional; en cuarto lugar, la amplia discrecionalidad de la administración en las actuaciones de gestión y liquidación; y en quinto lugar se establece una compleja relación tributaria, en PÉREZ DE AYALA, J.: "Potestad administrativa y relación jurídica (I). La concepción de la relación tributaria como relación de poder", *Op. Cit.* p. 74.

¹¹⁷ Esta tesis ha sido reinterpretada en la actualidad por la especializada doctrina, situándose en el contexto donde se desarrolla la doctrina de MAYER, entienden que reconoce principios de justicia y capacidad económica en la misma, aún cuando es evidente cierto ámbito de libertad, ya que si se potenciaban los aspectos aplicativos del tributo, habría un riesgo de ser excluido del campo del derecho, lo que constituiría un paso atrás. *Vid.* HERRERA MOLINA, P. M.: "¿Rehabilitar a Otto MAYER? (Paradojas en el "tránsito de la relación jurídica a la relación de poder)", AA.VV.: *I Jornada Metodológica "Jaime GARCÍA AÑOVEROS" sobre la Metodología Académica y la Enseñanza del Derecho Financiero y Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, Documento 11-02, Madrid, 2002, p. 130 y ss; y SÁNCHEZ SERRANO: "Los españoles ¿súbditos fiscales? (I y II)", *Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, números 8 y 9, 1992, pp. 236 a 264; también PALAO TABOADA, C.: "¿Está el contribuyente en una relación de "sujeción especial" frente a la Administración Tributaria?", *Responsa Iurisperitorum Digesta*, volumen 2, 2000, pp. 143 a 160. Al constituir la imposición un ataque contra la propiedad, el ejercicio del Poder Tributario ha de estar presidido por una regla de Derecho, en ESCRIBANO LÓPEZ, F.: *La configuración jurídica del deber de Contribuir. Perfiles Constitucionales*, Civitas, Madrid, 1988, p. 70 y ss.

¹¹⁸ Se distingue entre la relación jurídica tributaria material, referida a la estricta relación de crédito-deuda tributaria, con naturaleza de obligación legal de Derecho Público y la relación jurídico tributaria administrativa, relativa a deberes y obligaciones formales. Este planteamiento condujo, en la mayor parte de las ocasiones, a un choque entre los aspectos materiales y formales del tributo. Como consecuencia, las normas hacían referencia al Derecho Tributario material y formal. Corriente doctrinal encabezada por BLUMENSTEIN; HENSEL; y NAWIASKY. Para HENSEL el elemento subjetivo del Derecho Tributario administrativo, estaría integrado, en primer lugar, por los propios sujetos pasivos de la relación tributaria obligacional, contemplados desde el punto de vista de la actividad administrativa de ejecución forzosa. En este sentido, el elemento subjetivo del Derecho Tributario administrativo sería la imagen proyectada del elemento subjetivo del Derecho Tributario material. En segundo lugar, estaría compuesto por los sujetos que están obligados a cumplir determinados deberes personales, jurídicamente independientes de la relación tributaria obligacional, pero teleológicamente vinculados a la misma, tales como la llevanza de libros, el deber de soportar la actividad de investigación del Estado, los deberes generales de información, entre otros. *Vid.* BLUMENSTEIN, E.: *System des Steuerrechts (Sistema de Diritto delle imposte)*, Traducción al italiano a cargo de FORTE, F.), Giuffrè, Milano, 1954, pp. 20 y ss.; HENSEL, A.: *Steuerrecht*, Springer, Berlín, 1933, (*Diritto tributario*), Traducción al italiano a cargo de JARACH, D., Giuffrè, Milano, 1956, pp. 104 y ss.; y NAWIASKY, H.: *Steuerrechtliche Grundfragen*, München, Pfeiffer, 1926. (*Cuestiones fundamentales de Derecho Tributario*), Traducción al español a cargo de RAMALLO MASSANET, J., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1982. Éste último aceptando la presencia de la relación jurídico-tributaria obligacional

El Estado ya no ejerce poder sino supremacía¹¹⁹, pero esta relación no queda consolidada hasta la entrada en vigor de la Constitución de WEIMAR, que llenó ese vacío democrático que caracterizaba a las cartas constitucionales alemanas de una manera meramente formal¹²⁰. A partir de entonces el Estado comenzará a observar esta forma democrática, en la cual las obligaciones tienen en esta materia carácter *ex lege*, determinadas por la Ordenanza tributaria alemana¹²¹.

Esta época se manifestó como un período de simetría entre la teoría del tributo y el derecho de obligaciones en el ámbito de la ciencia jurídica¹²². Su característica principal

(Steuerrechtliche Schuldverhältnis), aunque prefirió estructurar los diferentes vínculos jurídicos, que surgen con motivo mediato o inmediato de la obtención de ingresos públicos, como círculos concéntricos. En NAWIASKY, H.: *Steuerrechtliche Grundfragen*, Op. Cit., pp. 34 y ss. Vid. también las obras de GERBER, JELLINEK, MAYER y PÉREZ DE AYALA. Respecto a GERBER, Cfr. con los trabajos de GONZÁLEZ VICEN: *Sobre los orígenes y supuestos del formalismo en el pensamiento jurídico contemporáneo*, Estudios de Filosofía del Derecho, Facultad de Derecho, Universidad de la Laguna, 1979, p. 20; JELLINEK, G.: *Sistema dei diritti pubblici subbjetivi*, Traducción al italiano a cargo de HEREDIA, H. y KROTOSCHIN, E., Tomo II, Depalma, Buenos Aires, 1982; MAYER, O.: *Derecho Tributario Alemán*, Traducción a cargo de Depalma, Editorial Depalma, 1960; y PÉREZ DE AYALA, J. L.: “Potestad administrativa y relación jurídica (I). La concepción de la relación tributario como relación de poder”, Op. Cit., pp. 16 y ss.

¹¹⁹ Para ésta doctrina alemana ius-publicista, en la cual el Derecho Tributario se entiende comprendido por el Derecho Tributario material y el formal; el material se entiende referido a los sujetos, objeto y configuración de la obligación tributaria, mientras que el Derecho Tributario formal, se dedicará al análisis de las “obligaciones jurídico tributarias accesorias”, es decir, la forma y los procedimientos que consistirán, entre otros, en soportar la Inspección Tributaria, y declarar sin comprobación previa de la existencia de una obligación tributaria. ESCRIBANO LÓPEZ, F.: “Notas para un análisis de la evolución del concepto de Derecho Tributario”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, número 14, 1977, p. 212.

¹²⁰ Vid. MAYER, O.: *Derecho Tributario Alemán*, Traducción al español a cargo de Depalma, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1960, pp. 147 y 148; PÉREZ DE AYALA, J.: “Potestad Administrativa y relación jurídica (I). La concepción de la relación tributario como relación de poder”, Op. Cit., pp. 207 a 212; RODRIGUEZ BEREJO, A.: *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1976, pp. 242 y ss.

¹²¹ Para SÁINZ DE BUJANDA, la Ordenanza Tributaria alemana de 1919 “(...) fue el acontecimiento que, en forma enérgica, desencadenó el proceso de elaboración de esta disciplina, tanto por los problemas teóricos que ese texto llevaba en su entraña, como por su permanente y fértil influencia en el campo de la Jurisprudencia y de la legislación comparada”, juzgando, además, “que las primeras aproximaciones teóricas al problema de la sistematización del Derecho Tributario han de buscarse en las obras alemanas aparecidas a raíz del texto positivo a que venimos aludiendo y, de modo más amplio, en el periodo que transcurre desde su publicación hasta el advenimiento del régimen nacional-socialista. Se trata, sin disputa, de la época que pudiéramos llamar fundacional del Derecho Tributario alemán, y, por su irradiación, europeo (...)”, Vid. SÁINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema de Derecho Financiero*, volumen II, Servicio de publicaciones de la Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid, 1977 y 1985, pp. 25 y 26. Vid. también TIPKE, K.: “Lo sviluppo della ricerca e dell’insegnamento nel Diritto Tributario tedesco”, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, volumen I, 1992, pp. 322 y ss.

¹²² Luego volveremos sobre este punto acerca de la influencia del Derecho Civil para nuestra materia.

es que el contenido y la medida de la prestación debida son fijadas exclusivamente por la ley. Esta construcción tiene su origen en las obras de HENSEL, NAWIASKY o BLUMENSTEIN, por parte de la doctrina en lengua alemana y de GIANNINI, BERLIRI, o PUGLIESE en la italiana.

La sistemática utilizada por la RAO, a través de la utilización del concepto de relación jurídica obligacional de carácter tributario (*Steuerschuldverhältnis*), responde a la asimilación de la obligación tributaria, a la relación obligatoria de Derecho civil¹²³.

A estas tesis de los padres de la relación de poder y la distinción entre derecho tributario material y formal¹²⁴ se enfrenta la doctrina italiana unitaria, que entiende comprendida la relación tributaria formal dentro de la obligacional, razón por la que fue catalogada de “compleja” por GIANNINI¹²⁵. La relación jurídica tributaria compleja era vista como un concepto impreciso, centrado en la deuda impositiva, que impidió el desarrollo de la relación jurídica tributaria¹²⁶.

¹²³ La atención al contenido pecuniario del tributo produce, como consecuencia, que la doctrina dirigiese su atención a la relación jurídico tributaria; cuyo origen se encuentra en el propio concepto de la relación jurídica, teniendo como elemento diferenciador la existencia de una obligación cuyos componentes son fijados por ley. El hecho que las obligaciones tributarias tengan carácter *ex lege*, no obsta para que se puedan aplicar los esquemas característicos del Derecho Privado en el estudio del entonces llamado Derecho Público. No debemos olvidar la existencia de unos supra-conceptos que conforman la teoría general del Derecho, que dada la antigua raigambre el Derecho Civil tendrá mayor influencia *ius privatista*, pero que será de aplicación a todas las ramas del Derecho, incluido el Derecho Tributario. *Vid.* PALAO TABOADA, C.: “Estudio Preliminar” de PAULICK H.: *La Ordenanza Tributaria de la República Federal Alemana. Su función y significado para el Derecho Tributario*, Traducción y notas a cargo de PALAO TABOADA, C., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980.

¹²⁴ Estudiada por los discípulos de la escuela de Pavía, entre quienes destaca GRIZIOTTI, para quien los elementos que conforman la actividad financiera son distinguibles, pero inseparables. *Vid.* GRIZIOTTI, B.: *Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*, Traducción a cargo de MATA, E., Editorial Reus, Madrid, 1935, p. 5; y PUGLIESE, M.: *La finanza e i suoi compiti extrafisicali negli stati moderni*, Cedam, Padova, 1932, pp. 77 a 97.

¹²⁵ Según ésta tesis, la relación jurídica impositiva se compone de: la “deuda impositiva”, parte esencial de la relación tributaria establecida entre la Administración y los ciudadanos, correspondiente al derecho que tiene el Estado a exigir un crédito del ente público; y otra parte, compuesta por los sujetos de la relación: la autoridad financiera a la cual pertenecen poderes, derechos y obligaciones; y las personas sometidas a su potestad, a quienes corresponden derechos y obligaciones, tanto positivas como negativas. La “deuda impositiva” se sitúa en el centro de la relación jurídica tributaria, conviviendo con otra serie de relaciones jurídicas (deberes y obligaciones accesorias) que forman círculos concéntricos a su alrededor. GIANNINI, A. D.: *Il Rapporto Giuridico d’Imposta*, Giuffrè, Milano, 1937; y GIANNINI, A. D.: *Istituzioni di Diritto Tributario, Op. Cit.*, pp. 20 y ss.

¹²⁶ Para GONZÁLEZ GARCÍA “(...) no se ve la utilidad de semejante división, se hace imprecisa en muchas ocasiones la línea divisoria y se puede llegar a trazar un abismo insalvable entre las dos partes de

La teoría unitaria, representada por VANONI, sostiene que todas las obligaciones tienen una misma naturaleza jurídica, de modo que pueden reconducirse a un mismo esquema unitario.

Para BERLIRI¹²⁷, esta teoría resulta más bien “simplista” debido a que sería absurdo entender la obligación tributaria material como el centro de atención del derecho tributario, en detrimento de las demás obligaciones, deberes, derechos y potestades. En primer lugar debe distinguirse la obligación tributaria y a partir de allí, sistematizarse todo el conjunto de situaciones jurídicas subjetivas que derivan de la aplicación de los tributos¹²⁸, y aunque retoma la relación de poder entre el Estado y el ciudadano, su atención se dirige a los aspectos administrativos del Derecho Tributario¹²⁹.

Este gran paso adelante en la construcción del actual esquema de la relación jurídica obligacional, permite distinguir los aspectos formales en la aplicación de tributos,

un todo (...) la distinción entre el Derecho Tributario material y formal prestó en su momento un servicio inestable a nuestra ciencia, pues al negarse a admitir que la relación tributaria fuera una relación de poder (...) y tratar de superar los defectos inherentes a la construcción de la relación jurídica tributaria compleja, contribuyó poderosamente a potenciar los aspectos administrativos ocultos bajo el brillo de la relación obligacional (...) facilitando así un ulterior proceso autonómico del Derecho Tributario más equilibrado (...), en GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “Derecho Tributario material y formal”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública Española*, número 94, 1985, pp. 275 y 276.

¹²⁷ Como hemos dicho en las consideraciones previas, la aplicación del tributo no se extingue con el pago, en palabras de BERLIRI: “(...) casi nunca las leyes tributarias agotan sus efectos en la reglamentación pura y simple de la (...) obligación; al contrario, la norma tributaria tiene un contenido mucho más amplio regulando numerosas relaciones jurídicas de naturaleza diversa (obligaciones, deberes, prohibiciones, sujeciones y potestades) que median entre el sujeto activo de una parte y los sujetos pasivos o los terceros de otra, o entre dos sujetos pasivos, o entre un sujeto pasivo y un tercero (...)”, en BERLIRI, A. D.: *Principios de Derecho Tributario*, *Op. Cit.*, p. 82. De igual forma, LAGO MONTERO afirma que “(...) la aplicación del tributo no termina con el pago de la cuota (...)”, en LAGO MONTERO, J. M.: *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios*, *Op. Cit.*, p. 25.

¹²⁸ Ésta sería una relación más compleja, producto de la unión de diversas obligaciones tributarias. BERLIRI, A. D.: *Principios de Derecho Tributario*, *Op. Cit.* pp. 75 y ss.

¹²⁹ Todo ciudadano se encuentra en una relación general de sujeción frente al Estado, a quien le corresponden determinadas potestades para la aplicación del tributo, que se entenderá realizado, según el presupuesto de hecho contenido en la norma. Esta relación convierte al Estado en titular de un derecho de crédito y al ciudadano en deudor de una obligación. *Vid.* PÉREZ DE AYALA, J.: “Potestad administrativa y relación jurídica (I). La concepción de la relación tributario como relación de poder”, *Op. Cit.*, pp. 20 y ss.; y FEDELE, A.: “Diritto Tributario e Diritto Civile nella disciplina dei rapporti interni tra i soggetti passivi del Tributo”, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, número 1, marzo de 1969, p. 22.

perfilados en un marco de situaciones jurídico-subjetivas con ocasión de la aplicación de los tributos, para las que resultaba insuficiente la relación jurídica obligacional¹³⁰.

Surge así la relación jurídica tributaria de contenido complejo, cuyo núcleo esencial está constituido por la obligación tributaria a la que se le unen otras obligaciones accesorias, deberes o derechos distintos de aquélla. En este contexto, se acude a las construcciones conceptuales propias del derecho administrativo (potestad, función, procedimiento).

Y es desde esta nueva perspectiva, desde donde se amplía el campo de acción de los sujetos que se relacionan con la Hacienda Pública. La doctrina analiza las situaciones en que se encuentran esos mismos sujetos, a lo largo de diversos momentos, en las diversas fases por las que puede pasar la dinámica impositiva. La concepción del tributo ya no se basa en los rígidos moldes de la obligación generada por la realización del hecho imponible, la atención ya no se centra solamente sobre en el proceso de formación y extinción de todas las situaciones subjetivas nacidas de la realización del hecho imponible.

De la doctrina italiana que ha servido de base a la visión contemporánea, destacan ALESSI¹³¹; MICHELI¹³²; FANTOZZI¹³³; y MAFEZZONI¹³⁴. Aunque con visiones diversas, para el primero la potestad tributaria resulta ser un elemento fundamental,

¹³⁰ Para RUSSO, BASCIU y FEDELE el esquema de la relación jurídica, ya no podía explicar la realidad del fenómeno tributario. RUSSO, P.: *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Giuffrè, Milano, 1969, pp. 20 y ss. BASCIU, A.: *Contributo allo studio della obbligazione tributaria*, Jovene, Nápoles, 1966, pp. 22 y ss. FEDELE, A.: "Diritto tributario e Diritto Civile nella disciplina dei rapporti interni tra y soggetti passivi del tributo", *Op. Cit.*, pp. 21 y ss.

¹³¹ En este sentido, ALESSI y STAMMATI otorgan radical importancia al concepto de función tributaria y señalan que el Derecho Tributario es el conjunto de normas jurídicas que regulan la función tributaria de los entes públicos, y consiste en la imposición coactiva de contribuciones pecuniarias establecidas con el objetivo de obtener recursos necesarios para cumplir sus fines. Se concreta en las potestades tributarias primaria, y complementaria; la primera, aprueba las normas jurídicas que establecen los tributos, mientras que la segunda los hace efectivos, en ALESSI, R. y STAMMATI, G.: *Istituzioni di Diritto Tributario*, U.T.E.T., Turín, 1965. p. 28. Su postura, para SÁINZ DE BUJANDA, parece iniciar en la Ordenanza Tributaria alemana, y desde allí añade las nociones de potestad y función. *Vid.* SÁINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema Financiero y Tributario. Parte general*, *Op. Cit.*, p. 85.

¹³² *Vid.* MICHELI, G.: *Corso di Diritto Tributario*, 5ª edizione, U.T.E.T., Torino, 1978, pp. 44 y ss.

¹³³ *Vid.* FANTOZZI, A.: *Diritto Tributario*, U.T.E.T., Torino, 1991, pp. 20 y ss.

¹³⁴ *Vid.* MAFFEZZONI, F.: *Diritto finanziario*, U.T.E.T., Torino, 1959.

mientras que MICHELI, FANTOZZI, y MAFFEZZONI se centran en el procedimiento de imposición como esencial en la aplicación de tributos¹³⁵.

Por su parte, la más destacada doctrina Española de esta época: CORTÉS DOMÍNGUEZ, ESCRIBANO LÓPEZ, GONZÁLEZ GARCÍA, PÉREZ DE AYALA, PÉREZ ROYO, y RODRÍGUEZ BEREIJO¹³⁶ aborda el polémico enfrentamiento entre la relación jurídica versus procedimiento de imposición, superado más temprano que tarde, gracias a la versión templada de SÁINZ DE BUJANDA, que integra y actualiza los conceptos¹³⁷.

Haciendo una breve comparación con otros ordenamientos de muy distinta composición, como por ejemplo el anglosajón, encontramos que la estructura de prestaciones inglesa se aleja tanto de estos esquemas nacidos absolutistas, que merece una mención aparte.

¹³⁵ En este sentido, MICHELI distingue potestad tributaria de la potestad de imposición, a la que corresponde el poder legislativo que dicta normas jurídicas tributarias, a través de las cuales el ente público crea y regula las prestaciones tributarias que debe el sujeto pasivo en cuanto se realiza la situación base prevista en las propias normas; y también como poder de la Administración, a través de cuyo ejercicio el ente público pretende concretamente la prestación tributaria del sujeto pasivo). MICHELI, G.A.: *Corso di Diritto Tributario*, Op. Cit., p. 20. En el mismo sentido: FANTOZZI, A.: *La solidarietà nel diritto tributario*, U.T.E.T., Turín, 1968, pp 44 y ss. Por otro lado, para MAFFEZZONI existe un vínculo entre obligación tributaria y poder de imposición en el que existe una relación de etapas, el "(...) conjunto de actos que se desarrollan en el tiempo y que están unidos entre sí por un fin único: garantizar el cumplimiento de determinadas prestaciones pecuniarias de los particulares a favor de la Hacienda (...)". Las normas se crean unilateralmente y generan consecuencias, de una parte deberes a cargo de los contribuyentes, y del otro, poderes de imposición a favor del ente público. De esta relación surge el procedimiento de imposición como una relación entre dos situaciones subjetivas de contenido correspondiente, en MAFFEZZONI, F.: *Il procedimento di imposizione nell'Imposta generale sull'entrata*, Morano editrice, Nápoles, 1965, p. 53. Del mismo autor: *Profili di una teoria giuridica generale dell'imposta*, Giuffrè, Milano, 1969, p. 82.

¹³⁶ Vid. CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. y MARTÍN DELGADO, J. M.: *Ordenamiento Tributario Español*, Op. Cit., pp. 263 y ss. ESCRIBANO LÓPEZ, F.: "Notas para un análisis de la evolución del concepto de Derecho Tributario", Op. Cit., pp. 205 y ss. GONZÁLEZ GARCÍA, E. y LEJEUNE VALCÁRCEL, E.: *Derecho Tributario*, Op. Cit., p. 117 y ss. PÉREZ DE AYALA, J.: "Potestad administrativa y relación jurídica (I). La concepción de la relación tributario como relación de poder", Op. Cit., pp. 137 y ss.; PÉREZ ROYO, F.: "El pago de la deuda tributaria por un tercero", *Revista Española de Derecho Fiscal*, número 2, 1974, pp. 269 y ss.; y RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, A.: *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, pp. 181 y ss.

¹³⁷ No obstante, se sigue atribuyendo mayor importancia a la obligación tributaria. SÁINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema de Derecho Financiero*, volumen I, Op. Cit., p. 140 a 170. Cabe destacar la notable evolución que ha experimentado la doctrina Española en este sentido: "(...) la doctrina tributaria Española en estos cuarenta años no es nada despreciable (...)", Vid. GONZÁLEZ GARCÍA, E.: "Tercer coloquio" AA.VV.: *I Jornada Metodológica "Jaime GARCÍA AÑOVEROS" sobre la Metodología Académica y la Enseñanza del Derecho Financiero y Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, Documento número 11, 2002.

Para empezar, el “Estado” no es un concepto con el que pueda definirse la estructura jurídica del sistema anglosajón, cuyas funciones de organización administrativa se reservan a la Corona, que junto al Parlamento, no configuran partes de ninguna realidad superior. Tienen una “sustantividad independiente”¹³⁸.

Esta autonomía coloca a la Corona y al Parlamento en una relación de reciprocidad en la que cada una de las partes conserva su independencia, coexistiendo a su vez, con los Tribunales.

La idea de “*The law of the land*”, esencia absoluta del *Common law* por el que se rige el sistema anglosajón, resulta del derecho consuetudinario y de las decisiones judiciales, no de la autoridad del Príncipe, en un sistema en el que las leyes forman parte del *statute law*, aplicado con el carácter restrictivo que imprime la carencia de principios generales, según el *control of the Common law over statute*. En este sentido, las leyes tienen la limitada función de resolver *locals conditions and situations*, donde las leyes no se integran en un derecho orgánico y procesal.

Este último estadio de independencia de la Magistratura que mencionamos, permite considerar al Juez como un órgano desvinculado del Príncipe, del Estado y de la Corona, cuya expresión refleja el derecho establecido en la comunidad.

En suma, toda esta relación de poderes: *the Crown, the Parliament; the Statute law and the Court* se unifican, finalmente, en la Constitución.

Por último, para la construcción del deber de información el paso del tiempo hace necesario intercambiar los esquemas explicativos de aplicación de los tributos¹³⁹ en los

¹³⁸ Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.: *Curso de Derecho Administrativo, Op. Cit.*, pp. 32 a 34.

¹³⁹ Para GONZÁLEZ GARCÍA “(...) La constelación de deberes no obligacionales surgidos tanto a cargo del sujeto pasivo de la relación tributaria, como frente a terceros, ponía cada vez más de manifiesto que no podía agotarse el estudio de las situaciones subjetivas pasivas tributarias en la consideración del sujeto pasivo de la obligación tributaria material (deudor), porque ni era éste el único sujeto pasivo interviniente, ni sus obligaciones quedaban circunscritas al pago de la deuda tributaria. En segundo término, y como consecuencia de lo anterior, se fue abriendo una sima cada vez más profunda entre la realidad pluriforme, derivada del procedimiento de aplicación de los impuestos, y el esquema dogmático de la relación jurídica tributaria obligacional, que al pretender explicarlo todo, termina por no servir para explicar casi nada (...)”, GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “Medios de defensa del contribuyente frente a la creciente presión fiscal indirecta”, *Op. Cit.*, p. 247.

que ésta se basa, de forma tal que se puedan colocar en el mismo plano para que el legislador pueda valerse de unos u otros¹⁴⁰.

5.2. Influencia del Derecho Civil en la construcción de las prestaciones en materia tributaria

Las ramas del Derecho demandan su propia técnica jurídica y para llegar a ella es necesario estar en posesión de unos esquemas generales sobre el conjunto de normas o relaciones en consideración; a ellas se llega distinguiendo las normas que le afectan del resto de normas jurídicas para luego estudiarlas de forma independiente. El método propio para su interpretación se va perfilando con el tiempo.

Escapa al objeto de este trabajo tratar el tema de la absorción del Derecho Tributario por el Derecho Privado¹⁴¹, sin embargo, no es ningún secreto que “(...) la legislación tributaria tuvo que depender en gran medida del andamiaje que le

¹⁴⁰ Tanto RODRÍGUEZ BEREIJO, como CASADO OLLERO advirtieron de la fungibilidad de los esquemas explicativos de la aplicación de los tributos, que no deben ser objeto de contraposición sino de armonización. RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, Op. Cit., p. 291; y CASADO OLLERO, G.: “Los esquemas conceptuales y dogmáticos del Derecho Tributario: evolución y estado actual”, Op. Cit., p. 378.

¹⁴¹ Fenómeno que ha sido de gran acogida por la doctrina francesa, donde “(...) el Derecho Financiero, más concretamente el Derecho Tributario, ha debido abrirse camino entre cánones que, conceptualmente, lo aherrojaban, curiosamente, en el ámbito del ordenamiento privado, especialmente del derecho civil. No se trata tanto de un problema escolástico, sino de una cuestión con trascendencia marcadamente pragmática. En los esquemas de pensamiento jurídico francés prima, tradicionalmente, la necesidad de garantizar los derechos del contribuyente frente a una pretendida acción opresora del Fisco. En la doctrina francesa del pasado siglo, de conformidad con las concepciones liberales e individualistas dominantes en su cultura, se resalta el aspecto individualista del derecho, concebido como un conjunto de instituciones aptas para la salvaguardia de los derechos individuales -propiedad, libertad, libre iniciativa en el campo económico- y escasamente sensible a las necesidades colectivas. Todo este movimiento doctrinal, que erige la salvaguardia de los derechos individuales como *principium individuationis* del derecho, encuentra una clara proyección en los diversos códigos de la época y, de manera muy especial, en el código civil napoleónico, cuyo influjo en el derecho de otros Estados es evidente. Ello explica que sean muchos los autores que afirman que el Derecho Tributario no es más que un mero apéndice del derecho civil. La razón de ello es clara. Unos institutos como los acuñados en el ordenamiento civil constituyen la mejor garantía contra los intereses de la Hacienda Pública. Si al legislador tributario se le reconociera capacidad para innovar sustancialmente el ordenamiento jurídico -se piensa-, podría llegarse a una minusvaloración de los conceptos tradicionales civilistas, y ello supondría dejar abierto el portillo para la presunta rapacidad del Fisco, que podría actuar sin las cortapisas insitas en un ordenamiento tan conservador, tradicional y respetuoso con los derechos individuales como el contenido en el Código Civil (...)”, en MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Op. Cit. pp. 38 y 39.

proporcionaba el Derecho civil (...) ¹⁴², rama jurídica a la que acudimos para estudiar algunos conceptos ¹⁴³; incluso hoy en día, la relación derecho tributario-derecho civil sigue siendo polémica (...) ¹⁴⁴.

En nuestro caso, las prestaciones encuentran su origen en el ámbito civil y por esta razón trataremos de realizar algún breve comentario que nos permita apreciar la evolución de la figura a lo largo del tiempo.

De manera que, sin que esto signifique atribuirle dependencia alguna, acudiremos a otra rama del derecho, el civil, para auxiliarnos en la construcción de las prestaciones que consisten en brindar información a la Administración Tributaria para, de esta forma, hallar su verdadera naturaleza ¹⁴⁵.

Ahora bien, si se entiende el pluralismo como la coexistencia de esquemas conceptuales que explican cada uno de los aspectos distintos de la realidad, entonces se entiende la utilización de la figura de la prestación, más profusamente estudiada por el Derecho civil, para explicar el tipo de prestación que representa el deber de información.

¹⁴² Recordemos que la teoría de considerar la naturaleza jurídica del impuesto sobre la base de premisas ius privatistas ha sido adjudicada a RANELETTI. Vid. GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “La enseñanza del Derecho Tributario”, *Op. Cit.*, p. 44. También, AMATUCCI, A.: *El Ordenamiento Jurídico Financiero*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2002, pp. 25 y ss.

¹⁴³ Escapa a nuestra intención realizar algún recuento acerca de la historia dogmática tributaria. Al respecto, Vid. GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “La interpretación de las normas tributarias”, *Aranzadi. Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*, 1997, pp. 29 a 33; también PÉREZ DE AYALA, J.: “Potestad administrativa y relación jurídica (I). La concepción de la relación tributario como relación de poder”, *Op. Cit.* Por parte de la doctrina anglosajona, RICARDO, D.: “Principles of Political Economy and taxation”, *Oxford University Press*, Oxford, 1895; STAMP, J.: *The fundamental Principles of taxation in the Light of Modern Developments*, Oxford University Press, Oxford, 1935, ARMITAGE-SMITH, G.: “Principles and Methods of Taxation”, *Oxford University Press*, Oxford, 1935; y JONES, J.: *Tax Law: rules or principles*, volumen 17, *Fiscal Studies*, London, 1996, pp. 63 y ss.

¹⁴⁴ Sobre éste tema existe multitud de trabajos específicos de autores de primerísima fila, como por ejemplo: BÜHLER; HENSEL; BERLIRI; VANONI; NAWIASKY; BLUMENSTEIN; GENY; TROTABAS; GIANNINI; y OSTERLOH.

¹⁴⁵ Las relaciones entre el Derecho civil y el tributario, comienza a estudiarse en Alemania, a propósito de la promulgación de la Ordenanza Tributaria de 1919; aunque también en Francia se analiza la trascendencia de los conceptos propios del Derecho civil, en el Derecho Tributario. El problema giraba en torno a la autonomía del Derecho Tributario respecto del civil, no solamente en cuanto a su normativa (donde hubo acuerdo acerca de la regulación de conceptos e instituciones); sino también respecto de si interpretación debía ser propia, como planteaba TROTABAS, o si debía mantener los esquemas aplicado por el Derecho privado, siguiendo la postura de GENY. RAMALLO MASSANET, J.: “Derecho Fiscal frente a Derecho Civil: discusión en tomo a la naturaleza del Derecho Financiero entre TROTABAS, L, y GENY, F.”, *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid*, número 46, 1973, pp. 7 y ss.

Dicho esto, acudimos al Código civil que utiliza, en ocasiones, los términos prestación-objeto y objeto-cosas y servicios indistintamente, tal y como puede comprobarse a tenor de lo dispuesto en los artículos 1131¹⁴⁶, 1132¹⁴⁷, 1134¹⁴⁸ y ss¹⁴⁹, de cuya lectura apreciamos claramente cómo en los tres primeros artículos que hemos citado (Arts. 1131, 1132 y 1134 del Código civil) se entiende por prestación el propio objeto de la obligación, es decir, el hecho que la constituye y que ha de realizarse.

Sin embargo, en contraposición a esta concepción del objeto como prestación, los artículos 1135 y 1137 se refieren a las cosas como tal objeto de la obligación y no de la prestación como, a nuestro juicio, nos parece más correcto, en concordancia con lo expresado en los tres primeros artículos citados del Código civil.

Como veíamos en las precisiones terminológicas, la doctrina civilista centra mayoritariamente la definición de la obligación en el vínculo que esta establece, a diferencia del legislador, que define la obligación desde el punto de vista de uno de sus componentes: la prestación.

Hoy en día, la doctrina civilista entiende de forma generalizada que el objeto de la obligación es la prestación¹⁵⁰, lo que no significa que en ocasiones vayan a coincidir los

¹⁴⁶ Según el artículo 1131 del Código Civil: “El obligado alternativamente a diversas prestaciones debe cumplir por completo una de éstas. El acreedor no puede ser compelido a recibir parte de una y parte de la otra”.

¹⁴⁷ De acuerdo al artículo 1132 del Código Civil: “(...) El deudor no tendrá derecho a elegir las prestaciones imposibles, ilícitas o que no hubieran podido ser objeto de la obligación”.

¹⁴⁸ Según el artículo 1134 del Código Civil: “El deudor perderá el derecho de elección cuando de las prestaciones a que alternativamente estuviese obligado sólo una fuera realizable”.

¹⁴⁹ En contraposición a los artículos 1135 y 1173 ejusdem: artículo 1135: “El acreedor tendrá derecho a la indemnización de daños y perjuicios cuando por culpa del deudor hubieren desaparecido todas las cosas que alternativamente fueran objeto de la obligación, o se hubiera hecho imposible el cumplimiento de ésta”; artículo 1137: “La concurrencia de dos o más acreedores (...) en una sola obligación no implica que cada uno de aquéllos tenga derecho a pedir (...) las cosas objeto de la misma (...)”.

¹⁵⁰ “(...) Toda obligación comprende -se dice-, como fenómenos separados, la deuda y la responsabilidad. La deuda (debitum, schuld) indica el deber de realizar una prestación. La responsabilidad (obligatio, haftung) es la sumisión o sujeción al poder coactivo del acreedor. Goza éste de un poder de agresión sobre su patrimonio, para la satisfacción gozosa de su interés (artículo 1.911 CC)”, *Vid.* DIEZ-PICAZO DE LEÓN, L. y GULLÓN BALLESTEROS, A.: *Sistema de Derecho Civil II*, 9ª Edición, Editorial Tecnos, Madrid, 2002, p. 120.

conceptos objeto y prestación, sino que se entienden con un mismo significado en todo momento¹⁵¹.

Los elementos integrantes de una obligación se reducen a los sujetos: acreedor y deudor, además de la prestación objeto de la obligación, lo debido por el deudor. Aunque en realidad lo que el acreedor está facultado para reclamar es una prestación que puede consistir en un dar, hacer o no hacer una cosa según el Código Civil español¹⁵². Como requisitos, la prestación debe ser posible, lícita y determinada¹⁵³.

La patrimonialidad de la prestación, como uno más de los caracteres integrantes de la prestación, despertó grandes polémicas dentro de la doctrina más especializada, aunque en la actualidad el asunto está casi zanjado en cuanto distingue, por un lado la patrimonialidad de la prestación y, por el otro, el interés del acreedor¹⁵⁴.

Las teorías patrimoniales sobre el objeto de las prestaciones públicas parten de la idea de que el comportamiento humano es algo absolutamente libre e incoercible y por tanto, la actuación del deudor dependiente únicamente de su voluntad¹⁵⁵.

¹⁵¹ Vid. HERNÁNDEZ GIL, A.: *Derecho de obligaciones*, Centro de Estudios Universitarios Ramón Aceres, Editorial Ceura, Madrid, 1983, p. 102.

¹⁵² El artículo 1.088 del Código Civil así lo determina al decir que “toda obligación consiste en un dar, hacer o no hacer alguna cosa”.

¹⁵³ Vid. ALBALADEJO GARCÍA, M.: *Derecho Civil I*, pp. 21 y ss; CASTAN TOBEÑAS, J.: *Derecho Civil Español, común y foral, Op. Cit.*, pp. 71 y ss; y HERNÁNDEZ GIL, A.: *Derecho de obligaciones, Op. Cit.*, pp. 103 y ss.

¹⁵⁴ Cfr. con HERNÁNDEZ GIL, A.: *Derecho de obligaciones, Op. Cit.*, pp. 20 y ss. También DíEZ-PICAZO DE LEÓN, L.: *Fundamentos del Derecho Civil, Op. Cit.*, pp. 83 y ss.

¹⁵⁵ En este sentido, la actuación del deudor “(...) en cuanto dependiente de su voluntad, no puede ser objeto de un señorío por parte del acreedor. A partir de esta afirmación la doctrina moderna trató de revisar la concepción clásica de la obligación, bien cuestionando la tesis tradicional sobre la naturaleza del derecho de crédito, que lo venía configurando como un derecho del acreedor dirigido fundamentalmente a obtener un comportamiento del deudor, bien considerando como verdadero contenido del deber jurídico a cargo del deudor, no tanto la prestación o debitum, como la sujeción de su persona o de su patrimonio al poder de agresión o coacción del acreedor (...)”, en DE LOS MOZOS, J.: “Concepto de obligación”, *Revista de Derecho Privado*, Año número 64, Mes 1, Madrid, 1980, pp. 985 y ss.; y DíEZ-PICAZO DE LEÓN, L.: *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial*, volumen 2º, Civitas, Madrid, 1996, pp. 90 y ss.

Creemos que el contenido patrimonial no es una nota característica de las obligaciones, puesto que el Código civil no exige, de modo expreso, que el vínculo se refiera necesariamente a una prestación patrimonial¹⁵⁶.

5.3. Tipos de prestaciones tributarias

Hemos considerado oportuno dedicar un apartado al estudio de las prestaciones tributarias debido a que son el género de los deberes de información¹⁵⁷. Los distintos tipos de prestaciones se identifican según el criterio que se adopte, de manera que si acudimos al contenido de la prestación, encontraremos las prestaciones formales y las materiales; si acudimos al comportamiento del sujeto pasivo, encontramos activas y pasivas, que según la actividad que deban realizar podrán clasificarse en prestaciones de hacer, no hacer y soportar; y según el sujeto que la realice, podremos catalogarlas de propias o a cargo de terceros.

¹⁵⁶ “(...) El interés del acreedor se distingue del interés del deudor a la prestación, y la prestación misma. Mientras que el interés del acreedor puede tener un contenido no económico, la prestación en sí misma debe ser susceptible de valoración económica (...)”. En CASTAN TOBEÑAS, J.: “Derecho Civil Español, común y foral”, *Op. Cit.*, pp. 72 y 73. En el mismo sentido, DIEZ-PICAZO DE LEÓN, y GULLÓN BALLESTEROS, A.: “(...) existe una vieja polémica acerca de si es esencial o no al concepto de obligación que la prestación debida tenga un carácter o un contenido patrimonial. La doctrina tradicional, encabezada por SAVIGNY, exigía, efectivamente, la patrimonialidad como requisito de la obligación. Este punto de vista estaba relacionado con el sistema de ejecución propio del Derecho Romano, donde la obligación, al ser exigida judicialmente, tenía que convertirse a través de una estimación, en una cantidad de dinero. El Derecho moderno, sin embargo, admite la ejecución científica sin necesidad de trasladar a dinero la obligación, por lo que sobre esta base, se ha negado que la prestación haya de ser necesariamente patrimonial. Basta con que responda a un interés serio y digno de tutela, aunque no tenga valor económico (...)”, en *Sistema de Derecho Civil*, Editorial Tecnos, volumen II, Madrid, 1995, p. 38.

¹⁵⁷ Respecto de la clasificación de los distintos deberes tributarios, que abordaremos en su momento, tomaremos como base la clasificación de los deberes de información estudiada en MANTERO SÁENZ, A CUESTA RODRÍGUEZ, M. y LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Procedimiento en la Inspección Tributaria*, *Op. Cit.*, pp. 437 y ss. También PALAO TABOADA, C.: “La Potestad de Información Tributaria y sus límites”, AA.VV.: *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA*, pp. 125 y ss.; y LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria*, *Op. Cit.* pp. 70 y 71.

5.3.1. Prestaciones formales y materiales

Considerando el contenido del bien que integra el objeto de la prestación, tomado en cuenta por la doctrina tributaria, encontramos las prestaciones tributarias materiales y las formales¹⁵⁸. Tales prestaciones son equiparables con el contenido de la prestación, y consisten en proporcionar al ente público solicitante bienes patrimoniales o actividades personales¹⁵⁹.

En este sentido, las prestaciones formales constituyen un conjunto de deberes que el administrado ha de satisfacer a la Administración Tributaria con motivo de la gestión de los tributos¹⁶⁰, lo que implica la aplicación del régimen previsto para las situaciones jurídicas subjetivas pertenecientes al Derecho tributario formal.

5.3.2. Prestaciones activas y pasivas

Como ya hemos señalado, esta clasificación tiene su causa en el comportamiento del sujeto pasivo. Pues bien, las prestaciones tributarias, cuyo carácter es fundamentalmente activo, se evidencian cuando los particulares realizan una serie de actividades tendentes a recoger, organizar, darles el tratamiento adecuado a los datos e informes que luego serán enviados a la Administración Pública. A este tipo de prestaciones se las considera prestaciones personales de carácter público, ya que se constituyen entre el contribuyente y la Administración, y consisten en la realización de actividades dirigidas a coadyuvar con la gestión impositiva.

¹⁵⁸ Sin embargo, la utilización de ambas expresiones no cambia la posición subordinada de los deberes respecto a la obligación material, que es “(...) la razón de existir de todo lo que la rodea (...)”, en SÁINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema de Derecho Financiero*, volumen II, *Op. Cit.* pp. 165 y ss.

¹⁵⁹ *Vid.* ALESSI, R.: *Principi di Diritto Amministrativo*, *Op. Cit.*, p. 647.

¹⁶⁰ “(...) Son deberes inherentes a la Gestión Tributaria, necesarios para la gestión de los tributos, y pueden imponerse tanto a los sujetos pasivos de las prestaciones materiales como a cualesquiera administrados no sujetos de la obligación tributaria material o principal (...)”, en LAGO MONTERO, J. M.: *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios*, *Op. Cit.* p. 47.

Las prestaciones tributarias de carácter fundamentalmente pasivo se traducen en no hacer y soportar, por ejemplo, impedir el desempeño de las actuaciones de los funcionarios incurso en una inspección o bien soportar el suministro de información por parte de una tercera persona.

De esta manera, existe la necesidad de que un sujeto adopte cierto comportamiento, consistente en dar, hacer¹⁶¹, no hacer o en soportar.

5.3.3. Prestaciones de dar, hacer, no hacer y soportar

Las prestaciones pueden clasificarse según el comportamiento que generan, es decir, un comportamiento activo de dar o hacer, o pasivo de no hacer o de soportar.

En este sentido, las prestaciones materiales se corresponden las prestaciones de dar, cuyo resultado es una disminución pecuniaria para el deudor. En términos generales, “(...) consiste en la realización de los actos necesarios para que el deudor tome posesión de la cosa (...)”¹⁶².

El objeto de las obligaciones materiales y de la obligación tributaria principal, se encuentra constituido por esas prestaciones de dar, a cargo del sujeto pasivo, concretamente de dar dinero a título de tributo, tal y como hemos señalado en las consideraciones previas.

A diferencia de las de dar, las prestaciones personales se corresponden con las prestaciones de hacer, no hacer y soportar, que suponen la realización de un conjunto de actividades por parte del particular.

¹⁶¹ Este tipo de prestación, impone al sujeto pasivo la realización de una actividad. En términos generales, la prestación puede ser de carácter fungible o infungible. Es fungible cuando la persona del deudor es indiferente a la prestación, que no es el caso de los deberes de obligación; e infungible cuando existe un *intuitu personae*, en DIEZ-PICAZO DE LEÓN, L. y GULLÓN BALLESTEROS, A.: *Sistema del Derecho Civil, Op. Cit.*, p. 135.

¹⁶² *Vid.* DIEZ-PICAZO DE LEÓN, L. y GULLÓN BALLESTEROS, A.: *Sistema de Derecho Civil, Op. Cit.*, p. 134.

Por lo general, consisten en un servicio a la Administración, recogiendo, organizando y dándole el tratamiento adecuado a la información, lo que implica una actividad intelectual o corporal, que viene exigida por el Estado para el logro y desarrollo efectivo de sus funciones¹⁶³.

Cabe destacar que a las prestaciones tributarias consistentes en suministrar información a cargo de los sujetos pasivos sobre los que recaen los deberes de hacer, no hacer o soportar la gestión de los tributos se les atribuye un carácter instrumental, no material y no pecuniario¹⁶⁴.

5.3.4. Prestaciones tributarias propias y a cargo de terceros

Los deberes inherentes a la Gestión Tributaria, necesarios para la gestión de los tributos, “(...) pueden imponerse tanto a los sujetos pasivos de las prestaciones materiales como a cualesquiera administrados no sujetos de la obligación tributaria material o principal (...)”¹⁶⁵.

Tanto sobre los sujetos pasivos como sobre terceros, pesan deberes de hacer, no hacer y soportar; la diferencia radica en que los deberes para los sujetos pasivos se dirigen al deber de proporcionar datos propios y ajenos con trascendencia tributaria, mientras que

¹⁶³ En palabras de PALAO TABOADA, después de todo, “(...) la Administración no podría llegar por sí sola al conocimiento de los datos de hechos que interesan para aplicar el Derecho Tributario (...) De aquí que las leyes tributarias impongan a los particulares una serie de deberes conducentes en definitiva a facilitar la obtención de este conocimiento (...)”, en PALAO TABOADA, C.: “La Potestad de Información Tributaria y sus límites”, AA.VV.: *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA*, p. 127.

¹⁶⁴ Vid. LAGO MONTERO, J. M.: “Los sujetos pasivos de las prestaciones tributarias e inherentes a la aplicación de los tributos”, AA.VV.: *Sujetos pasivos y responsables*, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 104.

¹⁶⁵ Vid. LAGO MONTERO, J. M.: *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios*, Op. Cit., p. 47.

sobre los terceros, se establecen deberes de información dirigidos a la conservación de datos y a poner en conocimiento de la Administración Tributaria la información¹⁶⁶.

Para saber diferenciar los distintos roles que asume el sujeto pasivo, es necesario acudir a la norma y observar el presupuesto de hecho establecido para las diferentes formas de sujeción¹⁶⁷ que no podrían uniformarse en el concepto de “obligado tributario”¹⁶⁸.

Para HERRERA MOLINA, es importante acudir al criterio subjetivo, y dentro de él, determinar si el sujeto que realiza la prestación coincide con el obligado al pago del tributo, de manera que si no se produce esta coincidencia, se tratará de una prestación personal pública o, incluso, de “una manifestación no pecuniaria del deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas”¹⁶⁹, porque es la razón que la justifica.

En opinión de GARCÍA DE ENTERRÍA, los deberes de colaboración no siempre pueden considerarse como deberes administrativos de prestaciones públicas, ya que cuando se refieren a datos propios, existe un vínculo jurídico preestablecido que los convierte, según este autor, en auxiliar o anexo a otras situaciones jurídicas; en cambio, cuando se trata de deberes de información relativos a la situación de terceros, entonces se

¹⁶⁶ Cfr. con GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “Medios de defensa del contribuyente frente a la creciente presión fiscal indirecta”, *Op. Cit.* p. 247.

¹⁶⁷ “(...) Los diferentes supuestos o figuras de sujeción se diferencian entre sí en razón del presupuesto de hecho definido en la norma y que hace nacer en cada caso la correspondiente situación de sujeción. (...)”. PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario*, *Op. Cit.*, p. 137.

¹⁶⁸ Para GONZÁLEZ GARCÍA “(...) las titularidades de situaciones de contenido y naturaleza muy variadas, y por más que algún sector doctrinal las defina uniformemente con el nombre de “obligados tributarios”, unas son titularidades de obligaciones y otras de deberes no obligacionales (...) ni la situación de los titulares es la misma, ni sólo puede hablarse de obligaciones”, en GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “Medios de defensa del contribuyente frente a la creciente presión fiscal indirecta”, *Op. Cit.*, p. 250. Respecto del concepto de “obligado tributario”, Al respecto, *Vid.* las obras de FANTOZZI y de FERREIRO LAPATZA, respectivamente: FANTOZZI, A.: *La solidarietà nel diritto tributario*, FANTOZZI, A.: *La solidarietà nel diritto tributario*, U.T.E.T., Turín, 1968, pp. 20 y ss. y de FERREIRO LAPATZA, J. J.: “Los sujetos pasivos de la obligación tributaria”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, número 72, 1991, pp. 463 y ss.

¹⁶⁹ “(...) cuando el deber de informar se lo encomienda a una persona distinta del obligado al pago del tributo, podría considerarse como una prestación personal pública o, incluso, como una manifestación no pecuniaria del deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas (...)”, en HERRERA MOLINA, P. M.: *La potestad de información tributaria sobre terceros*, *Op. Cit.*, p. 60.

trataría de una mera sujeción¹⁷⁰. Volveremos sobre esta distinción cuando nos refiramos a los distintos sujetos pasivos llamados a cumplir con los deberes de información.

De momento, queremos dejar claras dos ideas: la primera, que las prestaciones personales, como su nombre indica, consisten en relaciones de carácter personal, establecidas por mandato de la ley, de forma que pueden ser exigibles por la Administración y cuyo incumplimiento genera una respuesta de carácter sancionador; segunda, que su relación directa con las labores de Gestión Tributaria le dotan de carácter público, toda vez que los particulares realizan labores que coadyuvan al desarrollo de los procedimientos administrativos de investigación, comprobación y liquidación.

5.3.5. Las prestaciones personales de carácter público

Aunque los tributos consistan en una prestación patrimonial de carácter público, no todas las prestaciones patrimoniales tienen naturaleza tributaria¹⁷¹.

Como hemos visto en el punto correspondiente a la influencia del Derecho civil sobre nuestra disciplina, la prestación es el objeto de las obligaciones y de los deberes tributarios. También mencionamos que el fin de la prestación es satisfacer un interés de la parte activa de la relación; en el caso de las prestaciones tributarias, el deber tributario se dirige a satisfacer un interés objetivo.

También, distinguimos los tipos de prestaciones, sobre la base de la conducta del sujeto pasivo, según se trate de prestaciones activas o pasivas y, en función de su contenido, según fuesen materiales o formales. Entre las prestaciones formales incluimos

¹⁷⁰ Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.: *Curso de Derecho Administrativo, Op. Cit.*, p. 110.

¹⁷¹ Según la Sentencia del Tribunal Constitucional 182/1997, la interpretación sistemática de la Constitución, distingue los “tributos” a los que hace alusión en el artículo 133.1, de la más genérica de “prestaciones patrimoniales de carácter público”, contenida en el artículo 31.3. En este sentido, entiende que la Constitución Española contempla prestaciones patrimoniales públicas distintas de las tributarias, y señala que el concepto constitucional de tributo o de prestación patrimonial pública coactiva es más amplio.

los deberes de información, toda vez que corresponden a prestaciones de hacer, no hacer y soportar.

Mencionamos que el sistema de potestades administrativas limita la libertad del individuo al llamarle coactivamente a cumplir con una prestación debida al ente público que las ejerce y que, por lo tanto, le imprime carácter de actuaciones públicas.

Como hemos dicho, la mayor parte de la doctrina encuentra los deberes de colaboración como un género y los deberes de información como “(...) aquellos deberes jurídicos de los particulares, por los cuales estos, con independencia de las específicas relaciones voluntarias con los entes públicos, y en atención únicamente a su pertenencia de los mismos, están obligados a facilitar a dichos entes aquellos bienes y aquellas actividades personales que los entes necesitan para la satisfacción de las necesidades colectivas (...)”¹⁷².

Entendemos con ALESSI que los deberes de información se encuadran dentro de los deberes públicos de prestación, ya que son “(...) deberes jurídicos de los particulares por los cuales éstos, con independencia de las específica 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 las necesidades colectivas (...)”¹⁷³.

En el mismo sentido, los deberes en materia tributaria encajan en la definición de las prestaciones de carácter público, ya que “(...) se trata de un deber jurídico de los particulares en virtud del cual éstos, en atención únicamente a su pertenencia a un ente público y a la posición de supremacía de éste último, están obligados a facilitar al mismo determinadas prestaciones de hacer que el ente público necesita para la gestión de los tributos (...)”¹⁷⁴.

¹⁷² Vid. ALESSI, R.: *Principii di Diritto Amministrativo*, Op. Cit. p. 647.

¹⁷³ Cfr. con ALESSI, R.: *Principii di Diritto Amministrativo*, Op. Cit., p. 21.

¹⁷⁴ Vid. SÁNCHEZ SERRANO, L.: *La Declaración Tributaria*, Op. Cit., p. 21.

Los deberes de prestación en materia tributaria presentan las siguientes notas características¹⁷⁵:

1) Consisten en nexos jurídicamente coactivos, que se establecen sobre los particulares de forma involuntaria y cuya causa de existencia es la pertenencia de los entes públicos al Estado.

2) El objeto del deber es el contenido de la obligación y radica en realizar determinadas conductas para coadyuvar al ente público que lo solicite. En el caso de los deberes de información, sería realizar las operaciones necesarias para el tratamiento de la información que será entregada a la Administración.

3) Lo anterior no obsta para que se trate de un deber autónomo respecto a la obligación tributaria material, pues no se trata de un deber accesorio¹⁷⁶, y puede tener una existencia autónoma¹⁷⁷, aunque el hecho de atribuirle carácter de deber accesorio no es aislado, debido a su función instrumental¹⁷⁸, y ejemplo de ello es cuando se materializan

¹⁷⁵ Cfr. con LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria*, *Op. Cit.*, pp. 209 y ss.

¹⁷⁶ “(...) una cosa es que la obligación establecida en el artículo 111 de la Ley General Tributaria esté ordenada a un fin principal, el de asegurar el cumplimiento del deber, constitucionalmente reconocido, de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica y otra que aquella obligación de proporcionar datos, informes o antecedentes tributariamente trascendentes no pueda ser exigida de manera autónoma. Este carácter autónomo de la obligación de informar deriva, no sólo de la Ley, que no condiciona ni subordina su nacimiento a hecho o conducta alguna del afectado por la información, sino también de consideraciones de índole práctica: la eficacia de la acción comprobadora o investigadora de la Administración podría verse entorpecida si tuviera que demostrar, para obtener de terceros información relevante, que los obligados principales han incumplido sus obligaciones o que éstas no se hallan prescritas. Este Tribunal ha tenido ocasión de afirmar el carácter autónomo e independiente de la obligación de informar (Resolución de 20 de noviembre de 1996 al afirmar que las actuaciones encaminadas a la obtención de datos “tienen sustantividad y existencia propia, distinta de las correspondientes a las actuaciones de gestión ante el sujeto pasivo o retenedor a quien aquella información pueda referirse”; el Tribunal Supremo, en Sentencia de 14 de febrero de ha dicho que el artículo 111 de la Ley General Tributaria se dirige a terceros y no al propio sujeto de la relación jurídica que es objeto de comprobación (...)), Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 2 diciembre 1999. En el mismo sentido, *Vid.* la Sentencia del Tribunal Supremo de Justicia de la Comunidad de Madrid, de 31 julio.

¹⁷⁷ Cfr. con CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: “La autoliquidación tributaria”, AA.VV.: *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, pp. 759.

¹⁷⁸ Cabe destacar que entendemos compatibles los caracteres de autonomía e instrumentalidad, en concordancia con lo sostenido por SOLER ROCH, cuando apunta que las prestaciones accesorias de la deuda tributaria, no es un género en el que puede incluirse los deberes tributarios, al menos, en sentido técnico jurídico. SOLER ROCH, M. T.: “Notas sobre la configuración de los deberes y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Op. Cit.*, p. 17 y ss. No obstante, si consideramos estos caracteres en un plano jurídico general desde donde se enfoca un sector de la doctrina,

prestaciones personales respecto de un supuesto de hecho distinto al hecho imponible de la obligación tributaria material¹⁷⁹.

4) Su ejercicio se realiza en un marco de cumplimiento legal¹⁸⁰.

5) La finalidad de estas prestaciones debe dirigirse a la “satisfacción de necesidades colectivas”; este objetivo se convierte en la verdadera razón de ser del deber de información, su verdadero fundamento jurídico¹⁸¹.

Los deberes de información tributaria consisten en una serie de actividades realizadas por los particulares, tendentes a recoger, organizar y darles el tratamiento adecuado a los datos e informes que luego enviarán a la Administración Pública. Estas prestaciones son equiparables al contenido de la prestación objeto de los deberes públicos de prestación y se materializan cuando se proporciona bienes patrimoniales o actividades personales al ente público solicitante¹⁸².

Los deberes de información se encuentran comprendidos dentro de la categoría de “(...) actos del particular con efectos jurídico-administrativos que son simples actuaciones de ejecución (...)”, estos actos de los administrados “(...) constituyen el grupo de los que

podría considerárseles como caracteres excluyentes: “(...) no se incluyen en la categoría de prestaciones ciertos deberes de hacer impuestos a la administración que no tienen plena sustantividad, sino que son auxiliares de otras situaciones jurídicas o instrumentales a fin exclusivamente informativo (...)”, GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.: *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo II, *Op. Cit.*, p. 210. En el mismo sentido, para SÁINZ DE BUJANDA, estos deberes “(...) tienen una autonomía limitada y muy restringida, ya que (...) no sería concebible la existencia de obligaciones o deberes formales sin la preexistencia de un sistema tributario (...)”, SÁINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema de Derecho Financiero*, *Op. Cit.*, p. 166.

¹⁷⁹ Vid. SÁNCHEZ SERRANO, L.: *La Declaración Tributaria*, *Op. Cit.*, p. 116.

¹⁸⁰ La sujeción supone la “(...) eventualidad de soportar los efectos de una potestad de otro sobre el propio ámbito jurídico (...)”, GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.: *Curso de Derecho Administrativo*, *Op. Cit.*, p. 30.

¹⁸¹ Cfr. con LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria*, *Op. Cit.*, p. 209.

¹⁸² Vid. ALESSI, R.: *Principi di Diritto Amministrativo*, *Op. Cit.*, p. 647. En este sentido, ALESSI califica la función tributaria como “(...) aquella dirigida a la adquisición coactiva de los medios pecuniarios necesarios para el Estado y otros entes públicos para el desarrollo de sus funciones, es decir, dirigida a conseguir la exacción coactiva de la parte de la riqueza privada necesario a los entes públicos para subvenir a las necesidades públicas y cumplir sus finalidades propias (...)”, en ALESSI, R. y STAMMATI, G.: *Istituzioni di Diritto Tributario*, *Op. Cit.*, p. 28.

son consecuencia de un acto administrativo (...)”¹⁸³. En palabras de GARCÍA DE ENTERRÍA, “situaciones jurídicas de carácter pasivo”¹⁸⁴.

Para SANCHÉZ SERRANO, los deberes de información tributaria obedecen a una necesidad colectiva que en general tendría que definirse como un deber jurídico de los particulares que realizan una actividad de carácter público, atendiendo únicamente a la pertenencia a un ente público, cuya supremacía obliga a facilitar determinadas prestaciones de hacer que el ente público necesita para la gestión de los tributos¹⁸⁵.

Por nuestra parte, estamos de acuerdo con que la permanencia o sujeción al ente público sea causa suficiente para constituir prestaciones de carácter público, sin necesidad de que éste tenga derecho subjetivo o de crédito sobre el sujeto obligado.

De esto se infiere que esta prestación pertenece a la categoría de carácter personal ordenada por la ley, cuya observancia puede ser exigida bajo amenaza de una imposición sancionadora, dispuesta para el caso de incumplimiento, y que la relación con la gestión de los tributos es coadyuvar al desarrollo de los procedimientos de investigación, comprobación y liquidación.

Para concluir este apartado y analizar cómo se han ido perfilando los deberes de información en la evolución legislativa que los ha regido hasta la fecha, podemos afirmar que consideramos los deberes de información una de las especies del género de las prestaciones de carácter público, o más bien, tal como se les ha llamado: prestaciones en el “ejercicio privado de funciones públicas”¹⁸⁶.

¹⁸³ Vid. GARRIDO FALLA, F.: “El negocio jurídico del particular en el Derecho Administrativo”, en *Revista de Administración Pública*, número 1, 1950, p. 121.

¹⁸⁴ Cfr. con GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.: *Curso de Derecho Administrativo*, Op. Cit., p. 32 y ss.

¹⁸⁵ En este sentido, SÁNCHEZ SERRANO, L.: *La Declaración Tributaria*, Op. Cit., pp. 21 y ss.

¹⁸⁶ Esta expresión ha sido utilizada para hacer alusión algunas actividades privadas que se les atribuye la naturaleza de funciones públicas. Lo que caracteriza a estos supuestos es que el ejercicio de una función pública, no convierte a la persona que lo desempeña en funcionario público. En SÁINZ MORENO, F.: “El ejercicio privado de funciones públicas”, *Revista de Administración Pública*, Tomo II, número 100-102, 1983, pp. 1699 a 1783.

6. La solidaridad como presupuesto de los deberes de colaboración

La idea de la solidaridad ha sido uno más de los aportes que los romanos hicieron al lenguaje jurídico. En su momento, este concepto fue aplicado a la responsabilidad solidaria de las obligaciones contraídas *in solidum* correspondientes al orden social y económico que expresan la idea de que todos los hombres forman un todo, de manera que dependen recíprocamente los unos de los otros en lo que respecta al conjunto total¹⁸⁷.

Es así como actualmente, la solidaridad implica la existencia de una obligación cierta, voluntaria y eficaz para el grupo de personas que pretenda alcanzar un objeto convenido, a la vez que otorga a otras personas el derecho a obtener de aquellos ciertos beneficios o provechos que sean consecuencia del fin perseguido al crearla¹⁸⁸.

En el ámbito jurídico, entendemos la solidaridad como un valor que manifiesta la vida en sociedad, y que impulsa la existencia del Estado. Como sabemos la consecución de las funciones que le han sido encomendadas requieren de la existencia de recursos en favor del Estado. Y es sólo a través de la solidaridad entre los miembros de la comunidad como pueden conseguirse esos recursos.

No obstante, el deber de solidaridad va más allá del deber de solidaridad económica que se agota con el pago de la obligación tributaria¹⁸⁹. En nuestra materia, la solidaridad se manifiesta jurídicamente en el deber de contribuir, que a su vez justifica las prestaciones personales de carácter público, género de los deberes de información¹⁹⁰.

¹⁸⁷ Vid. MOLINER, M.: *Diccionario de uso del Español*, Editorial Gredos, Madrid, 1990, p. 1195.

¹⁸⁸ Debemos aclarar que no se trata de los beneficios y minoraciones tributarios. Respecto de éstos, Vid. VELARDE ARAMAYO, M. S.: *Beneficios y minoraciones en Derecho Tributario*, Marcial Pons, 1997.

¹⁸⁹ Cfr. con ESCRIBANO LÓPEZ, F.: “La codificación fiscal, experiencia de la codificación en España”, *Civitas. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, número 76, 1992, p. 668.

¹⁹⁰ Para PÉREZ ROYO y AGÜALLO AVILÉS, el fundamento de estas obligaciones habría que buscarlo en un deber de solidaridad. La diferencia es importante, ya que la posición del Tribunal Constitucional “puede plantear problemas espinosos como la necesidad, que derivaría directamente del artículo 31.1 Constitución Española, de acomodar tales deberes de colaboración de terceros al principio de capacidad económica: algo que no es descabellado dado el coste que para muchos contribuyentes supone facilitar toda la información que se le requiere, coste a veces mucho mayor que el que se deriva de su deber

La solidaridad no es un valor que se encuentre expresamente contenido en el artículo 31 de la Constitución. Se deduce de la interpretación sistemática de los artículos 2, 9.2 y 138 de la Constitución Española, donde directa o indirectamente se alude a dicho principio como base de la ordenación del sistema. Si bien no es un principio que pudiéramos llamar generalmente aceptado como constitucional tributario en sentido estricto, sí es un principio enunciado en la Constitución, forma parte de ella como norma suprema y en consecuencia, ejerce influencia sobre todo el ordenamiento jurídico.

6.1. Antecedentes de la solidaridad

Desde un punto de vista unitario, las concepciones filosóficas e ideológicas de solidaridad, se perfilan a través de los estudios del *ius naturalismo* racionalista hasta llegar a la época de la ilustración para después ser frustrada por la Revolución Francesa donde la individualidad y la igualdad jurídica triunfan. Dejando a un lado los ideales de “fraternidad” cuando son reconocidos los Derechos Fundamentales de segunda generación, cuya concepción de la idea de “Estado Democrático y Social” llega hasta los extremismos representados tanto por el socialismo-marxista ruso como por el nacional-socialismo alemán, con las conocidas consecuencias que culminan en la Segunda Guerra Mundial.

En este contexto histórico, comienza una búsqueda de equilibrio. Las Democracias europeas enarbolan ideales socialistas que se palpan en la acogida constitucional, paradójicamente encabezada por las Constituciones de los Länder y la Ley

de contribuir”, en PÉREZ ROYO, F y AGÜALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, Op. Cit., p. 374. En el mismo sentido, ESCRIBANO LÓPEZ, F.: *La configuración jurídica del deber de Contribuir. Perfiles Constitucionales*, Op. Cit., pp. 209 y ss. Para SÁNCHEZ SERRANO se trata de deberes públicos de prestación, o deberes de colaboración del ciudadano, incardinados según y conforme a los principios del Estado de Derecho o del Estado Social de Derecho. También SÁNCHEZ SERRANO, L.: *La Declaración Tributaria*, Op. Cit., pp. 21 y 22.

Fundamental de la República Federal Alemana, ocupada por las potencias occidentales, donde prevén normas para la socialización de los medios de producción¹⁹¹.

6.2. La influencia actual de la solidaridad en los deberes de información

La tendencia europea gira en torno a una fusión entre el Estado de Derecho y el Estado Social: se trata de proteger al individuo frente a la arbitrariedad del Estado mediante las garantías y los Derechos Fundamentales, al tiempo que se proclama el carácter social del Estado.

Este perfil social-legal implica un valor más elevado que la libertad y la igualdad, debido a que no pueden hacerse efectivos en tanto no puedan ser valores alcanzados por la totalidad de las personas. Se hace entonces necesario un mínimo de condiciones, al margen del sacrificio económico que ello represente.

El Estado de Derecho moderno, dotado de libertades garantizadas, no sólo invita sino amerita la actuación del Estado social como complemento, mediante la orientación de la riqueza, propiedad y demás beneficios en favor de los más necesitados. Desde el estricto punto de vista del ordenamiento jurídico español, este valor no supone un pago por un servicio directo o indirecto, sino una contribución para que el Estado pueda alcanzar los fines perseguidos por la Constitución.

Al obligado en la compleja relación tributaria se le exige la solidaridad que no se encuentra presente en otros campos jurídicos¹⁹², como el civil o penal, y que en ocasiones

¹⁹¹ Para un estudio más profundo acerca de los orígenes de la solidaridad, *Vid.* TRIDIMAS, T.: *The General Principles of EU Law*, 2ª edición, Oxford University Press, Oxford, 2006, pp. 298 y ss.

¹⁹² *Vid.* PÉREZ DE AYALA, J.: “Potestad administrativa y relación jurídica (I). La concepción de la relación tributario como relación de poder”, *Op. Cit.*, p. 74.

llega incluso a alcanzar a terceras personas, cuando de los deberes de información se trata¹⁹³.

Partiendo del bien jurídico tutelado por el tributo¹⁹⁴, llegamos a la conclusión de que el principio de solidaridad es uno de los principios con mayor importancia a tener en cuenta para establecer el sistema impositivo¹⁹⁵, tendencia que parece manifestarse con más fuerza con el arraigo de la justicia tributaria¹⁹⁶.

Respecto de la postura jurisprudencial, podemos decir que reconoce en el sistema tributario una razón social, incluso en la forma de referirse al tributo como “contribución de solidaridad”, lo cual queda evidenciado en el deber de contribuir, de donde deviene la aplicación de los principios de solidaridad y de generalidad en el sostenimiento de las cargas públicas.

La vertiente de la aplicación del Principio de Solidaridad en materia tributaria, donde se hace más evidente es en la actividad inspectora de los tributos, y así lo ha entendido el Tribunal Constitucional¹⁹⁷.

¹⁹³ Se debe procurar un sistema “(...) no constituido por normas odiosas, de las que se cuestiona su propio carácter jurídico, antes un sistema de normas fundado en una concepción solidaria de las relaciones políticas y económicas de la comunidad (...)”, ESCRIBANO LÓPEZ, F.: *La configuración jurídica del deber de Contribuir. Perfiles constitucionales*, Op. Cit., p. 211.

¹⁹⁴ Entendemos el tributo como “La obligación de realizar una prestación pecuniaria a favor de un ente público para subvenir a las necesidades de éste, que la Ley hace nacer directamente por la realización de ciertos hechos que la misma establece”, en SÁINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*, Op. Cit., p. 119.

¹⁹⁵ Este carácter social del sistema impositivo es puesto de relevancia para la “(...) construcción de sistemas tributarios racionales ha de realizarse de acuerdo con la política económica y social (...)”. SCHMÖLDERS, G.: *Teoría General del impuesto*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1962, pp. 13 y siguientes. Según CAZORLA PRIETO, el principio de solidaridad debe incluirse entre los principios tributarios, en CAZORLA PRIETO, L. M.: *El Poder Tributario en el Estado Contemporáneo: Un Estudio*, Instituto de Estudios Fiscales, 1981, p. 22.

¹⁹⁶ Autores como ALBIÑANA, consideran el valor de la solidaridad como un principio tributario más: “(...) la justicia no se concibe sin dar cabal respuesta al principio de solidaridad (...)”, en ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: *Sistema Tributario Español y comparado*, Tecnos, Madrid, 1992, p. 80. En el mismo sentido, DE JUAN Y PEÑALOSA, J.: “El Principio de Solidaridad Interregional”, *Documentación Administrativa*, número 181, 1979, p. 10.

¹⁹⁷ En cuanto al deber de contribuir, dice el Tribunal Constitucional en Sentencia del Tribunal Constitucional 50/1995 que: “La elevación del deber de tributar a un nivel constitucional se encuentra en los principios de generalidad y solidaridad en la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, dentro de un sistema tributario justo (...)”, debido a que “(...) lleva consigo la necesidad de impedir “una distribución

Para finalizar, podemos señalar que los deberes de información suponen una forma de colaboración de los particulares, deudores o no del tributo, cuya finalidad última es la consecución del interés común que proyecta o recoge un interés colectivo¹⁹⁸.

7. Los deberes de colaboración

Hemos dicho que el Estado social y democrático tiene la necesidad de procurarse los bienes para satisfacer sus necesidades, que son también las de los ciudadanos¹⁹⁹. Pues bien, y aunque esta necesidad de colaboración se ha producido en todos los países y en todas las épocas, hoy en día se ve más patente que nunca.

Para alcanzar este objetivo y procurar un sistema tributario justo²⁰⁰, es necesaria la colaboración de los ciudadanos, quienes se encuentran obligados a cumplir con los

injusta de la carga fiscal, ya que lo que unos no pagan debiendo pagar lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar (...)” y justifica de esta forma la actividad inspectora: “(...) De ahí la necesidad de una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz, aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta (...)”.

¹⁹⁸ Vid. LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: “Nuevas relaciones entre la Administración Tributaria y los administrados, repercusiones jurídico-dogmáticas”, en *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Granada*, número 17-20, 1989-1992, p. 21. en el mismo sentido SOLER ROCH sostiene que los deberes de colaboración responden a un interés común: la colaboración de los particulares, deudores o no del tributo, en las funciones de Gestión Tributaria, coadyuvando con su conducta al desarrollo de los procedimientos de investigación, comprobación y liquidación. SOLER ROCH, M. T.: “Notas sobre la configuración de los deberes y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Op. Cit.*, p. 17.

¹⁹⁹ AGUILÉ ORTÍZ, J.: “La colaboración social en la Gestión Tributaria”, en AA.VV.: *Estudios de Derecho Financiero*, volumen II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1979, pp. 1171 y ss. En el mismo sentido, SOLER ROCH, M. T.: “Notas sobre la configuración de los deberes y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Op. Cit.*, p. 21.

²⁰⁰ Para PONT I CLEMENTE, el creciente número de contribuyentes, aumenta también la demanda de recursos destinados a su gestión, en PONT I CLEMENTE, J. F.: *El pago fraccionado de los tributos*, *Op. Cit.*, p. 77.

deberes que generan los vínculos de colaboración que impone la Administración en el ejercicio de su potestad²⁰¹.

La construcción de la colaboración como figura genérica ha surgido como contrapartida a los deberes de investigación que realiza la Administración respecto de ciertos hechos, aquellos con trascendencia tributaria²⁰² subsistentes a la extinción de la deuda tributaria principal²⁰³.

Hacer frente al cumplimiento de dicha deuda en nuestro ordenamiento significa contribuir económicamente con la Hacienda Pública, que equivale a cumplir lo previsto en el artículo 31.1 de la Constitución, cuyo fundamento sustantivo es el mandato constitucional de aplicación de un sistema tributario justo²⁰⁴.

La prestación a la cual nos referimos no se agota con un aporte dinerario. También comprende un conjunto de deberes determinados, que tienen en común coadyuvar en las tareas propias de la Administración Tributaria²⁰⁵.

²⁰¹ La participación de los contribuyentes en labores de gestión propias de la Administración Tributaria, ha ido extendiéndose, “(...) principalmente por razones pragmáticas tan repetidas como la gran masificación que ha alcanzado nuestro sistema tributario, al integrarse bajo su esfera de actuación un número muy superior de contribuyentes al existente anteriormente (...)”; de allí que exista una necesidad, cada vez más acuciosa de encontrar los recursos necesarios para potencial el llamado “estado de bienestar”. FERNÁNDEZ PAVÉS, M.: “Las autoliquidaciones en la imposición local”, AA.VV.: *La Gestión Tributaria en la Hacienda Local*, Colección Temas de Administración Local, número 40, Granada, 1990, p. 340.

²⁰² Para PAULIK “(...) El deber de averiguación de la Oficina de Hacienda tiene su contrapartida fundamental en un deber limitado de colaboración y esclarecimiento por parte de los obligados tributarios, es decir, el deber de manifestar todas las circunstancias determinantes de la imposición. Los obligados tributarios tienen que exponer su situación de manera exacta, completa y clara, así como aseverar que han hecho sus comunicaciones según su leal saber y entender (...)”, en PAULIK, W.: *La Ordenanza Tributaria Alemana*, Traducción al español a cargo de PALAO TABOADA, C., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, p. 37.

²⁰³ *Cfr.* con KRUSE, H.: *Derecho Tributario*, Parte General, Traducción a cargo de por YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.), Edersa, Madrid, 1978, p. 271.

²⁰⁴ La obligación tributaria principal, y la motivación del resto de prestaciones establecidas en un sistema tributario justo, es el pago del tributo. MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G; y TEJERIZO LÓPEZ J.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, *Op. Cit.*, p. 87. En la misma línea, PONT I CLEMENTE: “(...) del ordenamiento constitucional cabe inferir la existencia de un deber de colaboración con la Administración Tributaria (...)”, en PONT I CLEMENTE, J. F.: *El pago fraccionado de los tributos*, *Op. Cit.*, p. 77.

²⁰⁵ Este autor textualmente señala: “(...) bajo el genérico concepto de deber de colaboración un cúmulo de deberes de los sujetos pasivos del deber tributario estricto sensu y de los demás sujetos a los que se les impone vínculos jurídicos frente a la Hacienda Pública de análogas características (...)”, *Vid.* LÓPEZ

Una de estas tareas es el cumplimiento del deber de proporcionar a la Administración Tributaria datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, y constituye una de las manifestaciones de los deberes de colaboración²⁰⁶, encuadrables en la categoría más amplia de las prestaciones²⁰⁷, como veremos un poco más adelante.

En opinión de MANTERO SÁENZ y CUESTA RODRÍGUEZ²⁰⁸ la colaboración presenta una serie de caracteres intrínsecos a través de los cuales es posible distinguir esta figura de otras afines. Dichos caracteres son su regulación legal, las consecuencias jurídicas que determinan y el tipo de respuesta que produce:

Regulación legal: Corresponde al legislador establecer las pautas de desarrollo en cuanto a su cumplimiento, tanto si tiene aplicación general como particular. Esta última aplicación puede involucrar tanto al sujeto pasivo de la obligación tributaria como a una tercera persona vinculada por razón de la actividad que desempeña.

Por lo tanto, exclusivamente por Ley se pueden establecer las pautas a través de las cuales se ha de llevar a cabo la colaboración que requiere la Administración, indicando los criterios que permiten su ejecución.

MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria*, Op. Cit., p. 19; opinión compartida por ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: “La Reforma de la Ley General Tributaria”, en ALONSO GONZÁLEZ, L. M., ARAGONÉS BELTRÁN, E., ARIAS ABELLÁN, M., ESEVERRI MARTÍNEZ, E., SÁNCHEZ GALIANA, J., y SOPENA GIL, J.: *Análisis de la Ley 25/1995 de 20 de julio*, Op. Cit., p. 265.

²⁰⁶ Por parte de la jurisprudencia: “(...) 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 (...)”. Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril, Fundamento Jurídico Tercero.

²⁰⁷ Es pertinente reconducir los deberes formales, a uno general de colaboración con la Administración Tributaria “(...) presidido, a su vez, por el principio general de la buena fe, que debe seguir las relaciones entre la Hacienda Pública y los ciudadanos. 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 proporcionarle datos o información, tanto en los propios impuestos, como con los de otras personas (...)”. En PALAO TABOADA, C.: “La potestad de obtención de información de la Administración Tributaria y sus límites”, en *Gaceta Fiscal*, número 45, 1987, pp. 127 y 128.

²⁰⁸ Vid. MANTERO SÁENZ, A. y CUESTA RODRÍGUEZ, M.: *Procedimiento en la Inspección Tributaria*, Op. Cit., pp. 441 y 442.

Cabe destacar que la regulación de este deber siempre ha de estar determinado legalmente, indistintamente de si se produce de forma voluntaria u obligatoria pues, en el primero de los supuestos, la ley viene a determinar todos los extremos.

Puede generar derechos u obligaciones: por ejemplo, cuando se realizan las declaraciones-liquidaciones; aunque no es una condición *sine quanon*, también es posible que consistan en la entrega de documentos en el marco de las actuaciones de información.

Puede producir una respuesta de tipo activo, tanto si consiste en una prestación de hacer, o de dar a la Administración Tributaria, como cuando se presenta la declaración-liquidación; o pasivo cuando se soportan sus actuaciones de comprobación e investigación²⁰⁹.

La colaboración puede ser voluntaria (denuncia pública facultativa²¹⁰) o impuesta; puede referirse a deberes de asesoramiento que tiene la Administración respecto de los ciudadanos, o viceversa.

Este último puede producirse de varias formas, a saber: declaración tributaria²¹¹, declaraciones-liquidaciones²¹² y comunicación de datos²¹³, tal y como tendremos

²⁰⁹ Para realizar esta clasificación, nos hemos guiado por la obra de LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria*, *Op. Cit.*, pp. 33 y ss.; y de PARRA DE MÁS, S.: “Apuntes para un trabajo sobre la colaboración jurídica de los administrados en el campo fiscal”, AA.VV.: *XII Semanas de Estudios de Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1965, pp. 590 y ss.

²¹⁰ En este sentido, LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: “Nueva regulación de la Denuncia Pública”, *Op. Cit.*; CUADRADO RODRÍGUEZ, J.: *La denuncia en el Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1995. y también, del mismo autor: “Consideraciones sobre la denuncia en materia tributaria (I y II)”, *Quincena Fiscal*, números 3 y 4, 1994; y FERNÁNDEZ CUEVAS, A.: “El Deber de Secreto Profesional y la denuncia en materia tributaria”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública Española*, número 165, 1983; y DEL PASO BENGOA, J.: “Las denuncias públicas en la nueva Ley General Tributaria, ¿materia clasificada?”, en AA.VV.: *La aplicación de los tributos en la nueva Ley General Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005.

²¹¹ Ley General Tributaria, artículo 119.1: “Se considerará declaración tributaria todo documento presentado ante la Administración Tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos (...)”. Acerca de La Declaración Tributaria, ver, por la doctrina, SÁNCHEZ SERRANO, L.: *La Declaración Tributaria*, *Op. Cit.*, pp. 19 y ss.

²¹² Ley General Tributaria, artículo 120.1: “Las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar (...)”. Por la doctrina, MARTÍN DELGADO, J. M.: “Los nuevos procedimientos Tributarios: Las declaraciones-liquidaciones y las declaraciones

oportunidad de estudiar, en cuanto abarquemos el punto correspondiente a la sujeción generalizada.

En consecuencia, los deberes de colaboración se producen en el marco de un Estado de Derecho, que se verifica en una actividad *ex lege*, y aún cuando la mayoría de las veces se presenta con carácter obligatorio, también puede presentarse de manera voluntaria. También hemos visto que consiste en una prestación distinta a la prestación pecuniaria, y que genera en el ciudadano la realización de una conducta de tipo pasivo o activo, y esta conducta puede, a su vez, manifestarse de diferentes formas. Con estos elementos trataremos de elaborar un concepto de colaboración.

7.1. Concepto y elementos de los deberes de colaboración

7.1.1. Concepto

Debemos comenzar el análisis del concepto de los deberes de colaboración aclarando que la figura de la colaboración que estudiaremos no es la colaboración social, entendida como una actividad de carácter voluntario y no coactivo, dirigida al contribuyente y no a la administración²¹⁴. A efectos de conseguir nuestro propósito, nos será de ayuda situar la prestación de colaboración dentro del contexto jurídico, de forma que podamos determinar dónde se encuentra establecido el deber de colaborar.

Según PARRA DE MÁS estaríamos en presencia de la figura de colaboración, siempre y cuando concurren los siguientes requisitos:

complementarias”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública Española*, número 84, 1983.

²¹³ Ley General Tributaria, artículo 121: “Se considera comunicación de datos la declaración presentada por el obligado tributario ante la Administración para que ésta determine la cantidad que, en su caso, resulte a devolver. Se entenderá solicitada la devolución mediante la presentación de la citada comunicación”. *Vid.* LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria*, *Op. Cit.*, p. 23.

²¹⁴ *Vid.* CALVO ORTEGA, R.: *Las actividades de colaboración de los privados con la Administración Tributaria: en torno a un nuevo Ordenamiento*, Colección Fiscalidad, Editorial Dykinson, Madrid, 2006, pp. 9 y ss.

Que existan indicativos de la existencia de la colaboración; que la actividad desarrollada sea privada para el sujeto pasivo; que su acción se encamine a la consecución de fines públicos²¹⁵.

LÓPEZ MARTÍNEZ define la colaboración como “aquella actividad o conjunto de actividades que realiza un individuo en virtud de una imposición coactiva o no, por parte de la Administración, con la finalidad de posibilitar o facilitar sus funciones”²¹⁶.

Ciertamente, en esta definición se encuentra como fundamento de la colaboración la necesaria ayuda para la efectiva realización de las funciones tributarias que son asignadas a la Administración.

Creemos que la labor de los particulares cuando cumplen con los deberes de información encuentra correspondencia con la labor de la Administración en cuanto a la averiguación de los hechos que puedan ser relevantes para la aplicación del tributo, ya que el objeto de estas obligaciones de colaboración con la Administración es facilitar información²¹⁷.

En materia tributaria la Ley General Tributaria se refiere a las “obligaciones” de información contenidas dentro de la sección correspondiente a la colaboración social²¹⁸.

²¹⁵ Vid. PARRA DE MÁS, S.: “Apuntes para un trabajo sobre la colaboración jurídica de los administrados en el campo fiscal”, *Op. Cit.*, pp. 604 y ss.

²¹⁶ Textualmente señala LÓPEZ MARTÍNEZ que se trata de: “(...) aquella actuación voluntaria o impuesta, fundamentalmente individual, en la que el administrado, sin dejar de serlo, toma parte en el procedimiento de elaboración de las decisiones, sin participar en las mismas, coopera en la realización de las funciones administrativas, las realiza o las hace posibles (...)”, en LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria*, *Op. Cit.*, p. 36.

²¹⁷ De acuerdo al precepto establecido en Ley 30/92, cuando trata sobre la Colaboración de los ciudadanos, y a los lineamientos de la actual Ley General Tributaria.

²¹⁸ *Cfr.* con la Ley General Tributaria, artículo 92.1: “(...) Los interesados podrán colaborar en la aplicación de los tributos en los términos y condiciones que reglamentariamente se determinen. 2. En particular, dicha colaboración podrá instrumentarse a través de acuerdos de la Administración Tributaria con otras Administraciones Públicas, con entidades privadas o con instituciones u organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales (...)”.

7.1.2. Elementos

Una vez que hemos delimitado los deberes de colaboración y que hemos determinado que los deberes de información son una de las manifestaciones de dicha colaboración, es conveniente establecer diferentes criterios de clasificación, según atendamos a uno u otro elemento. De manera que podemos abordar los elementos objetivo, subjetivo, causal, teleológico y formal.

Elemento objetivo: Conformado por todos los datos, informes o antecedentes con relevancia fiscal. Si atendemos al elemento objetivo, podemos diferenciar el alcance en cuanto a la materia, de manera que la colaboración sea limitada o extensa²¹⁹;

Desde el punto de vista del elemento objetivo, éste es una obligación de carácter independiente, que tiene una duración indeterminada, aunque puede extenderse por un período superior al de la relación tributaria que le dio origen²²⁰, siempre que mantenga como finalidad la realización de un fin público: garantizar el cumplimiento de los deberes tributarios.

Si considerásemos el origen, podemos hablar de colaboración social²²¹ (por suministro o captación) y según la naturaleza de la colaboración, podríamos referirnos a su carácter individual o colectivo²²².

²¹⁹ Puede, limitarse a la aportación de datos (generalmente a cargo de terceros), o puede originar derechos y obligaciones, como sucede cuando el obligado presenta la declaración. PARRA DE MÁS, S.: “Apuntes para un trabajo sobre la colaboración jurídica de los administrados en el campo fiscal”, *Op. Cit.*, p. 36; LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria*, *Op. Cit.*, p. 36.

²²⁰ “(...) los distintos deberes de colaboración del sujeto pasivo permanecen invariables con independencia de la extinción de la relación obligacional impositiva (...) el sujeto pasivo aún después del pago, ha de proporcionar informaciones (...)”, en KRUSE, H.: *Derecho Tributario*, *Op. Cit.*, p. 271.

²²¹ En cuanto a las diferentes formas en las que se manifiesta la colaboración, seguimos a PARRA DE MÁS, S.: “Apuntes para un trabajo sobre la colaboración jurídica de los administrados en el campo fiscal”, *Op. Cit.*, pp. 590 y ss.; LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria*, *Op. Cit.*, pp. 33 y ss.; y a CUBILLO VALVERDE C.: “La colaboración de los administrados en la Gestión Tributaria”, AA.VV.: *XII Semanas de estudios de Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1965, pp. 571 y ss.

²²² *Vid.* MANTERO SÁENZ A. y CUESTA RODRÍGUEZ, M.: *Procedimiento en la Inspección - Tributaria*, *Op. Cit.*, pp. 441 a 442. También, en el mismo sentido, LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de*

Elemento subjetivo: Sujeto activo o acreedor que exige de otro, llamado en este caso sujeto pasivo, una determinada prestación²²³.

Según la participación del sujeto pasivo, esta colaboración será activa o pasiva. De manera que según la actitud que deba llevar a cabo la persona llamada a colaborar puede ser de colaboración activa, cuando se trata de un dar o hacer (declaración, liquidación, retenciones), o pasiva, cuando consiste en un soportar (comprobación, verificación).

Elemento causal: La necesidad de apoyo que tiene la Administración Tributaria de la participación de todo el conjunto de los ciudadanos para la obtención de los ingresos suficientes y así afrontar los gastos del Estado.

Elemento teleológico: El conocimiento real que tienen todos aquellos quienes colaboramos con la Administración financiera de que estos recursos se destinarán a la consecución de los fines del Estado, los de su comunidad y, como consecuencia, los suyos propios. Dentro de ésta categoría podemos hablar del factor volitivo y destacarlo según se manifieste de forma obligatoria o voluntaria²²⁴.

Elemento formal, contenido en la ley, en donde se señala su extensión, la competencia del órgano que actúa y el procedimiento llevado a cabo para su obtención²²⁵.

Por lo que hemos tenido oportunidad de exponer, los deberes de colaboración, en general, se producen de una forma espontánea, mientras que los deberes de información son una de las especies del género colaboración en sentido amplio²²⁶, y presentan un

información tributaria, Op. Cit., pp. 34 y 35.

²²³ Dependiendo de que formen o no parte de la relación tributaria, podemos hablar de sujetos pasivos o de terceros. LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria, Op. Cit.*, p. 35.

²²⁴ En la mayoría de los casos, este tipo de colaboración resulta del cumplimiento de una Ley, aunque también puede darse de forma voluntaria, mediante la denuncia pública. PARRA DE MÁZ, S.: “Apuntes para un trabajo sobre la colaboración jurídica de los administrados en el campo fiscal”, *Op. Cit.*, p. 591.

²²⁵ Vid. DELGADO GARCÍA, A. y OLIVER CUELLO, R.: *El Deber de información y asistencia a los obligados tributarios*, Editorial Tirant Lo Blanch, Valencia, 2004, p. 312.

²²⁶ En este sentido, SÁNCHEZ SERRANO, L.: “Comentarios a la Ley General Tributaria”, AA.VV.: *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo II, Edersa, Madrid, 1983, p. 139; y

régimen jurídico vinculante, respaldado con la previsión sancionadora para el caso de incumplimientos.

Sin embargo, los deberes de colaboración en materia tributaria tienen un matiz diferenciador muy especial que obligan a delimitarlos del deber general de colaboración ya que, según la Carta Magna: “Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”²²⁷.

La colaboración tiene distintas manifestaciones: puede consistir en deberes u obligaciones. La diferencia radica en el tipo de prestación de la que se trate: si consiste en prestaciones de dar, nos hallaríamos en presencia de una obligación tributaria; en cambio si la prestación consiste en hacer, no hacer o soportar, estaremos ante un deber de colaboración²²⁸.

8. La regulación general de los deberes de información

Vista la evolución de opiniones en cuanto al tratamiento conceptual de los deberes de información por parte de la doctrina, abordaremos el tratamiento que el legislador ha dado a este tipo de prestaciones, a las que progresivamente se ha ido prestando mayor importancia por parte del derecho positivo hasta considerarlas obligaciones accesorias del deber principal²²⁹.

también PALAO TABOADA, C.: “La potestad de obtención de información de la Administración Tributaria y sus límites”, *Op. Cit.*, p. 127.

²²⁷ *Cfr.* con el apartado 3º del artículo 31.1 de la Constitución Española.

²²⁸ Constituyen excepción a esta regla general los deberes de hacer (utilizar timbres, sellos o papel timbrado) que constituyen el sujeto de las obligaciones del Impuesto del timbre o sello), *Vid.*, más extensamente BERLIRI, A. D.: *Le leggi di registro*, Milano, 1961, pp. 190 y ss.

²²⁹ En opinión de LÓPEZ MARTÍNEZ, la explicación de que no se realice un estudio minucioso se debe a que pone su énfasis en la “desterrada” colaboración social. LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria*, *Op. Cit.*, p. 18.

El primer registro del deber de brindar información tributaria se encuentra contenido en un texto positivo en el año 1926²³⁰, aunque todavía no con la categoría de Ley, sino de Reglamento²³¹. De esta norma podemos resaltar que centra su atención en los diversos órganos de la Administración Pública, sin entrar a detallar la normativa que afecta a los particulares, ni respecto de la información que puedan intercambiar las Administraciones entre ellas²³².

A partir del año 1940 se estableció un cambio de jerarquía respecto de la vinculación de los particulares con la Administración, en el marco de una actividad jurídica independiente, a través de la Ley de Reforma Tributaria de 16 de diciembre.

De esta Ley cabe destacar el gran empuje que otorga a la configuración de la información acerca de terceros²³³, tanto al autorizar a la Administración para elaborar el Registro de Rentas y Patrimonios, como al establecer la Contribución General a la Renta, dirigida a las Entidades de Crédito, que obligaba a informar acerca de los titulares en custodia de valores mobiliarios, como también sobre cuantos datos estuvieran relacionados con imposiciones, libretas y cuentas de ahorro en dichas entidades, quedando a salvo las cuentas corrientes acreedoras a la vista²³⁴.

Dos años más tarde, en 1942 el Reglamento de la Ley en vigor (Ley de Reforma Tributaria de 16 de diciembre de 1940) da un paso más en esta línea de ampliación, en concreto, respecto de la información de terceros por parte de las instituciones bancarias²³⁵.

²³⁰ Reglamento de Inspección de Hacienda, aprobado por la Orden de 13 de junio de 1926, artículo 70: “Todas las autoridades civiles y militares y los jefes de las oficinas del Estado, de la provincia y del municipio están obligados a suministrar a la Inspección cuántos antecedentes reclame y pueda contribuir al mejor desempeño de su cometido, y a prestar a sus individuos el apoyo, concurso y auxilio y protección necesarios para el ejercicio del cargo (...)”. Este Reglamento ha sido modificado por Real Orden de 19 de noviembre (salvo los arts. 73, 74, 88 y 89).

²³¹ En este mismo sentido lo contemplaba el Real Decreto de 30 de marzo de 1926, cuando aprobaba la Base 32.

²³² Vid. JACOBO Y BURGUILLO, J.: *La información tributaria en España, Op. Cit.*, p. 19.

²³³ Cfr. con los artículos 60 a 62 de la Ley de Reforma Tributaria de 16 de diciembre de 1940.

²³⁴ Es necesario destacar que estas cuentas corrientes acreedoras a la vista no afectan a las cuentas corrientes de difuntos, respecto del Impuesto de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes.

²³⁵ Reglamento de la Ley de Reforma Tributaria de 16 de diciembre de 1940, artículo 189. Esta

No obstante, es diez años después, en el año 1952, cuando la Ley distingue formalmente a los entes privados de los públicos, autorizando a las Corporaciones Locales a reclamar “(...) antecedentes y documentos necesarios de los particulares y funcionarios de cualquier orden (...)”²³⁶, en aras del mejor cumplimiento del cometido de la Inspección²³⁷.

A partir de allí, comienza una carrera por aumentar la función investigadora de los funcionarios que entienden innecesarias e ineficientes las sanciones, en un escenario que limita sus actuaciones. De esta manera, la prioridad es mejorar la gestión de los tributos y reforzar los poderes de inspección.

Desde entonces, transcurren cinco años hasta la promulgación de la Reforma tributaria de 1957, pero en la normativa se sigue exigiendo aportar información respecto de terceros, siempre que guarden relación económica con los contribuyentes, ya sea como clientes, proveedores de materias primas, mercancías o servicios²³⁸.

disposición, obliga a los Bancos, Asociaciones, Sociedades particulares a facilitar información sobre “(...) cuántos datos y noticias se les pidiera acerca del metálico, valores, efectos y bienes de todas clases que constituidas en cuenta o depósito o bajo cualquier otro concepto, figurase a nombre de la persona fallecida (...)”.

²³⁶ Cfr. con el artículo 267 del Decreto de 4 de agosto de 1952, que aprueba el Reglamento de Haciendas Locales.

²³⁷ Ley de 20 de diciembre de 1952. Boletín Oficial Extraordinario, número 357, de 24 de diciembre, artículo 5: “Las autoridades civiles y militares y los jefes de las oficinas, tanto centrales, como provinciales y locales del Estado. Provincia o Municipio, Cámaras Corporativas, Colegios profesionales, Organismos autónomos de la administración, Organismos sindicales, Oficinas y Estaciones de ferrocarril, puertos de navegación marítima, fluvial o aérea y toda clase de entidades de carácter público están obligados a suministrar cuantos datos y antecedentes reclame y puedan contribuir al desempeño de su cometido y a prestarle apoyo, concurso, auxilio u protección para el ejercicio de sus funciones (...)”; y artículo 6: “Al objeto de procurarse la necesaria información para el mejor cumplimiento de su cometido, la Administración, por medio de los Inspectores del Tributo, podrán actuar cerca de cuántas personas o entidades tengan relación económica con los contribuyentes, en condición de clientes o proveedores de materias primas, mercancías o servicios (...)”. De esta normativa, cabe señalar que siguen quedando a salvo las cuentas corrientes acreedoras a la vista.

²³⁸ Según el artículo 123 de la Ley de Reforma Tributaria y de Presupuestos de 26 de diciembre de 1957: “Todas las autoridades administrativas y judiciales, interventores delegados de Hacienda, y contribuyentes interesados vendrán obligados a facilitar los datos y el examen de los documentos que interese a la Administración en el ejercicio de sus facultades, salvo de aquellas actuaciones que por ley tengan expresamente asignadas el carácter de reservadas (...)”.

8.1. Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria

Aunque la primera Ley General Tributaria²³⁹ no acogió la tesis de la relación jurídica compleja, se puede apreciar su influencia²⁴⁰. En palabras de GARCÍA AÑOVEROS esta ley se produce como resultado del “(...) proceso de racionalización jurídica de la realidad tributaria, efecto de la acción de unas pocas personas, del campo universitario y funcionarios, que se sintieron atraídos por modelos italianos, no legales (en Italia no existe todavía un equivalente a nuestra Ley General Tributaria), sino doctrinales, especialmente GIANNINI, inspirados a su vez en antecedentes alemanes (BLUMENSTEIN, o HENSEL) y legales (la RAO de 1919)²⁴¹”.

Para GARCÍA AÑOVEROS los defectos de la ley no pueden pasar desapercibidos, toda vez que el texto legal de 1963 adolece de una correcta elaboración doctrinal²⁴².

Esta primera Ley General Tributaria tiene un interés especial debido a que se incorporan los aludidos deberes de información en los artículos, 111²⁴³ y 112²⁴⁴ bajo el

²³⁹ Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

²⁴⁰ Ejemplo de esta influencia, el artículo 58 de la Ley General Tributaria de 1963, sobre el conjunto de los elementos que componen la deuda tributaria. FALCÓN y TELLA, R.: “El tributo como instituto jurídico. Vínculos que lo integran”, AA.VV.: *Estudios de Derecho Financiero y Tributario. Homenaje al profesor VICENTE-ARCHE DOMÍNGO, F.*, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1996, pp. 128 y 129.

²⁴¹ *Vid.* GARCÍA AÑOVEROS, J.: “Una nueva Ley General Tributaria: Problemas constitucionales”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, número 90, 1996, pp. 213 a 236.

²⁴² GARCÍA AÑOVEROS denuncia los defectos de la Ley General Tributaria de 1963 cuando señala que “(...) la Ley General Tributaria de 1963 tenía (y tiene) algunos defectos notables: la utilización de una terminología importada que reflejaba elaboraciones doctrinales no muy bien entendidas (...)”, *Vid.* GARCÍA AÑOVEROS, J.: “Una nueva Ley General Tributaria: Problemas constitucionales”, *Op. Cit.*, pp. 147 a 164.

²⁴³ Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, artículo 111 señalaba: “Toda persona natural o jurídica, privada o pública, por simple deber de colaboración con la Administración, estará obligada, a requerimiento de ésta, a proporcionar toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria y deducidos de sus relaciones económicas con otras personas. 2. Quedan excluidos del deber de colaboración: a) Los Sacerdotes, en relación con los asuntos conocidos en el ejercicio de su ministerio; b) Los profesionales, respecto de los asuntos amparados por el Secreto Profesional; c) Las personas o Entidades, en cuanto a los actos u operaciones que por Ley estén exceptuadas de investigación tributaria”.

título de Gestión, Sección de Comprobación e Investigación, régimen que estuvo en vigencia desde el 1 de marzo del año 1964, hasta el año 1985²⁴⁵.

El precepto de 1985 absorbe las reformas anteriores, y aún cuanto individualiza a las personas, públicas o privadas (estas por razón del vínculo económico que las uniera, en la calidad que fuese), generaliza el elemento subjetivo sobre el que tiene un alcance superior “por el simple deber de colaboración”, que hace alusión al motivo por el cual se establecen los deberes de información.

Mientras esta Ley estuvo en vigor para realizar solicitudes individualizadas de información era necesario un requerimiento administrativo²⁴⁶, lo cual no representaba mayor inconveniente burocrático ya que se presentaba en el marco de un sistema tributario jurídico-activo.

De este articulado destaca la inclusión de un cúmulo de deberes formales que no necesariamente tienen relación con la obligación principal del pago de tributos, por lo que se produce un aumento considerable de personas afectadas por dicha disposición²⁴⁷.

²⁴⁴ El tenor literal del artículo 112 de la Ley General Tributaria de 1963 era como sigue: “Los Jefes o encargados de oficinas civiles y militares del Estado, Provincia y Municipio; Entidades estatales autónomas y Organismos sindicales, Cámaras y Corporaciones, Colegios y Asociaciones profesionales, Mutualidades, Montepíos y Entidades de carácter público y quienes ejerzan función pública, quedan obligados a participar en la gestión o exacción de los tributos mediante las advertencias, repercusiones y retenciones documentales o pecuniarias establecidas por vía reglamentaria o por la Ley, en el supuesto previsto en el artículo 10, letra k)”.

²⁴⁵ En este punto, MANTERO nos ofrece una excelente visión histórica de la situación que originó la reforma del año 1985 en la Ley General Tributaria. MANTERO SÁENZ, A.: “El deber de información tributaria (arts. 111 y 112 de la Ley General Tributaria)”, *Revista Crónica Tributaria*, número 53, 1985, pp. 123 y ss. También AQUILE ORTÍZ, J.: “La colaboración social en la Gestión Tributaria”, AA.VV.: *Estudios de Derecho Tributario*, Tomo II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, pp. 1171 y ss.

²⁴⁶ Por otra parte, la Administración Tributaria en ejercicio de la facultad concedida por la norma jurídica de solicitar información, podrá requerir la presentación de los libros de contabilidad, documentos, así como también que se le permita por parte del contribuyente, la entrada en fincas, como lo señala la Ley General Tributaria, artículo 110: “La comprobación e investigación tributaria se realizará mediante el examen de documentos, libros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, del sujeto pasivo, así como la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que hayan de facilitarse a la Administración o que sean necesarios para la determinación del tributo”.

²⁴⁷ La intervención del Tribunal Constitucional en Sentencia de 28 de junio, provoca una necesidad de reformar este precepto, en lo que se refiere a la fijación del órgano competente para autorizar la solicitud de determinados requerimientos relativos a cuentas bancarias, sobre la base de su inconstitucional

El nuevo apartado 4 del artículo 11.1, introduce algunas excepciones al cumplimiento de los requisitos contemplados por los artículos 11.1 y 19.1 de la Ley Orgánica 5/1992, de 29 de octubre, de Regulación de Datos de Carácter Personal²⁴⁸, aplicables al supuesto de cesión de datos personales, objeto de tratamiento automatizado, que se debe efectuar a la Administración Tributaria y que establece que para la cesión de datos es necesario el consentimiento del interesado; “(...) de nuevo queda demostrada la amplitud y especialidad de las facultades de la Administración a la hora de recabar la información tendente a la gestión de los tributos (...)”²⁴⁹.

Es de gran interés el concepto de trascendencia tributaria, ya que sirve como una garantía para el contribuyente, en virtud de la cual al menos se presume la optimización de los recursos empleados para la mejora del sistema en general. Cuanto menos, se podría esperar una motivación suficiente en la solicitud de los datos requeridos y la finalidad concreta para la que son solicitados y a partir de la cual se podrá llevar a cabo un juicio subjetivo.

Mientras estuvo en vigor la Ley de 1963, siguieron dictándose disposiciones que afectaban a la materia, con la característica común de que en todas ellas se le otorga cada vez mayor interés al deber de informar, y que se manifiesta en el aumento de disposiciones reguladoras de específicos deberes de información e incremento en las previsiones sancionatorias para los casos de incumplimiento²⁵⁰. A la promulgación de esta ley siguieron las leyes 50/1977 y 9/1983²⁵¹.

introducción por la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992; dicha sentencia, además, acusa la interferencia de estas facultades con el derecho de la intimidad de las personas.

²⁴⁸ Ley Orgánica de Protección de Datos, artículo 11.1: “Los datos de carácter personal objeto del tratamiento automatizado sólo podrán ser cedidos para el cumplimiento de fines directamente relacionados con las funciones legítimas del cedente y del cesionario y con el previo consentimiento del afectado”; y artículo 19: “Los datos de carácter personal recogidos y elaborados por las Administraciones Públicas para el ejercicio de competencias diferentes o de competencias que versen sobre materias distintas, salvo cuando la cesión hubiese estado prevista por las disposiciones de creación del fichero o por disposición posterior de igual o superior rango que regule su uso”.

²⁴⁹ PEÑA ALONSO, J.: “Arts. 11 y 112”, AA.VV.: *La Reforma de la Ley General Tributaria*, McGraw-Hill, Madrid, 1995, pp. 130 a 145.

²⁵⁰ Decreto Ley 15/1967, de 27 de noviembre, sobre medidas complementarias de la nueva paridad de la peseta. BOE de 28 de noviembre; y BOE 6 de diciembre de 1967. Ambos reiterados por la Orden de 31 de mayo de 1968, publicada en el BOE de 26 de junio de 1968. Los deberes de suministrar la información requerida a quienes en general realicen funciones públicas así como a los particulares, son reiterados en el

De manera que los funcionarios recaudadores solicitaban información al deudor de la obligación, y si necesitaban ahondar en ella o si por cualquier motivo no conseguían respuesta, se dirigían entonces a Registros públicos y corporaciones oficiales²⁵².

La amplitud con la que la Ley General Tributaria de 1963 permitía emitir los requerimientos convenientes para una correcta gestión, siempre que no hubiese una disposición a *contrario sensu* (como podría ser la investigación de cuentas corrientes a la vista), prohibición ésta que hacía referencia a las contribuciones en general y, aunque los intereses de las cuentas bancarias estaban exentos de imposición hasta entonces²⁵³, se dictaminó una Ley que regulase situaciones particulares propias de leyes especiales²⁵⁴ y asignase competencias, tanto para ordenar la investigación como para efectuar los requerimientos. Esta Ley era la Ley 50/1977 cuyo artículo 42²⁵⁵ termina con el Secreto Bancario existente hasta entonces.

Decreto, número 2572, de 16 de octubre de 1975, por el que se regulan determinadas obligaciones de carácter tributario.

²⁵¹ Ley 50/197, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal; y Ley 9/1983, de 13 de julio, de Presupuestos del Estado. A partir de esta Ley, también se consideran sujetos obligados a brindar información a requerimiento a Agentes de cambio y Bolsa, Corredores Colegiados de Comercio, Notarios, Instituciones de Crédito y Ahorro, Sociedades Mediadoras en el Mercado de Dinero, Sociedades Instrumentales de Agentes Mediadores Colegiados, los demás intermediarios financieros y cualquier persona física que se dedique con habitualidad a la intermediación y colocación de tales valores y efectos, respectivamente.

²⁵² *Vid.* el Reglamento General de Recaudación de 1968, artículo 112.3: “(...) los recaudadores, si el deudor no facilita su actuación relacionando los bienes de su propiedad, reclamarán de los encargados de los Registros públicos y corporaciones oficiales todos los datos que sean precisos, que obligatoriamente han de serles facilitados (...)”.

²⁵³ *Vid.* Ley de Impuesto sobre las Rentas del Capital. Texto Refundido de 23 de diciembre de 1967.

²⁵⁴ *Cfr.* con la Ley de Impuesto sobre la Renta y Ley de Impuesto sobre el Capital.

²⁵⁵ De la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, el artículo 42 señalaba expresamente: “(...) Quedan plenamente sujetos al deber de colaboración a que se refiere el apartado 1 del artículo 111 de la Ley General Tributaria los Bancos, Cajas de Ahorros, Cooperativas de Crédito y cuantas personas físicas o jurídicas se dediquen al tráfico bancario o crediticio, sin que puedan exonerarse de dicha obligación al amparo de lo dispuesto en los párrafos b) y c) del apartado 2 del citado art., en el artículo 49 del Código o en cualquier otra disposición (...)”.

8.2. Ley Orgánica 10/1985, de 26 de abril, de Reforma de la Ley General Tributaria

La Ley 10/85²⁵⁶ nace de un proyecto de reforma de la Ley General Tributaria de 1963, del que destaca la reincidencia sobre los preceptos relativos a los deberes de información, reformando la regulación que había dado la Ley General Tributaria de 1963 al aportarle un matiz un poco más estricto, con el objeto de recuperar su carácter sistematizador e integrador de las modificaciones que afectaban con carácter general al sistema tributario. Hasta la promulgación de esta Ley, el suministro de información se había considerado un deber de aplicación específica respecto de determinados casos particulares²⁵⁷.

Comenzando por los términos en los que aparece redactada esta Ley²⁵⁸, se puede advertir que se elimina la expresión “*por el simple deber de colaboración*”, que en la Ley anterior (Ley General Tributaria de 1963) se aplicaba a los deberes de información; tal vez se da por sentado su necesario cumplimiento sin que medie explicación. En cualquier caso, resulta contrario a las técnicas jurídicas, que determinan un espacio propio a la exégesis legal²⁵⁹.

También llama la atención cómo la Ley General Tributaria de 1963 califica de obligaciones accesorias aquellas que establece para los sujetos pasivos, cuyas disposiciones se caracterizan por la especificidad con la que son redactadas²⁶⁰.

²⁵⁶ Ley Orgánica 10/1985, de 26 de abril.

²⁵⁷ Vid. DELGADO GARCÍA, A. y OLIVER CUELLO, R.: *El Deber de información y asistencia a los obligados tributarios*, Op. Cit., p. 311.

²⁵⁸ Cfr. con la Ley Orgánica 10/1985, de 26 de abril, de Modificación parcial de la Ley General Tributaria.

²⁵⁹ Vid. la opinión en contra de CALVO ORTEGA, para quien se trata de una delimitación de los sujetos obligados, y de la situación jurídica que establece tal obligación. Vid. CALVO ORTEGA, R.: *Las actividades de colaboración de los privados con la Administración Tributaria: en torno a un nuevo Ordenamiento*, Op. Cit., p. 108.

²⁶⁰ En efecto, en el artículo 35 de la Ley 10/1985, podemos observar la prolijidad con que se especifican. Obligados tributarios. 1. Son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias. 2. Entre otros, son

Además de enumerar a los sujetos mencionados en la Ley de 1963²⁶¹, ésta Ley de 1985 enumera los sujetos que en particular se encuentran sometidos al deber de información (retenedores, sociedades y entidades bancarias).

De otro lado, las excepciones se minimizan: El clero, antiguamente protegido ya no está exento de este deber, ni el Secreto Profesional, ni tan siquiera el de las entidades financieras, permaneciendo la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias y la Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo.

Pocas son ya las personas que se encuentran exentas del suministro de información: el contenido de la correspondencia o los datos suministrados a la Administración con una finalidad exclusivamente estadística.

Ni el secreto del protocolo notarial ni el profesional son absolutos²⁶², ni siquiera respecto de su propia situación tributaria, aunque se valora que los datos carezcan de

obligados tributarios: a) Los contribuyentes. b) Los sustitutos del contribuyente. c) Los obligados a realizar pagos fraccionados. d) Los retenedores. e) Los obligados a practicar ingresos a cuenta. f) Los obligados a repercutir. g) Los obligados a soportar la repercusión. h) Los obligados a soportar la retención. i) Los obligados a soportar los ingresos a cuenta. j) Los sucesores. k) Los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos. 3. También tendrán el carácter de obligados tributarios aquellos a quienes la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias formales. 4. Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición. 5. Tendrán asimismo el carácter de obligados tributarios los responsables a los que se refiere el artículo 41 de esta ley. 6. La concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración Tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por ley se disponga expresamente otra cosa. Las leyes podrán establecer otros supuestos de solidaridad distintos del previsto en el párrafo anterior. Cuando la Administración sólo conozca la identidad de un titular practicará y notificará las liquidaciones tributarias a nombre del mismo, quien vendrá obligado a satisfacerlas si no solicita su división. A tal efecto, para que proceda la división será indispensable que el solicitante facilite los datos personales y el domicilio de los restantes obligados al pago, así como la proporción en que cada uno de ellos participe en el dominio o derecho transmitido.

²⁶¹ *Vid.* el artículo 111 de la Ley 230/1963.

²⁶² Esta disposición, hoy derogada, fue emitida por la Ley 10/1985, artículo 111.1: “Toda persona natural o jurídica, pública o privada, estará obligada a proporcionar a la Administración Tributaria toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas. (...) 4. Los funcionarios públicos, incluidos los profesionales oficiales, están obligados a colaborar con la administración de la Hacienda Pública para suministrar toda clase de información con trascendencia tributaria de que dispongan, salvo que sea aplicable: a) el secreto del contenido de la correspondencia. b) el secreto de los datos que se hayan suministrado a la administración para una finalidad exclusivamente estadística. El secreto del protocolo notarial abarcará los instrumentos públicos

contenido patrimonial, siempre que se considere que atentan contra del honor o a la intimidad personal y familiar de las personas.

En cuanto al sujeto activo, se establecen como personas responsables a los titulares de Órganos y Centros directivos de la Secretaría de Estado de Hacienda y a los Delegados de Hacienda, y se impone el deber de sigilo, incluso respecto de otras administraciones, entre las que no figura la denuncia de “hechos que puedan ser constitutivos de delitos monetarios, de contrabando, contra la Hacienda Pública y, en general, de cualesquiera delitos públicos”.

Acerca de la manera de suministrar la información, resulta de gran importancia el tratamiento sumamente descriptivo y detallado que reciben en la Ley de 1985 los deberes de información por requerimiento administrativo, ya que establece el deber de aportar datos, aún cuando no mediase requerimiento individualizado, al tiempo que otorga mayor amplitud al artículo 111 de la Ley General Tributaria²⁶³. Sin embargo, también es necesario destacar el aporte que significa la motivación respecto de los requerimientos a las entidades financieras.

Estos cambios conservaron su vigencia desde el 27 de abril de 1985²⁶⁴ hasta el 31 de diciembre de 1987, aunque el texto fue conservado casi íntegramente en sucesivas modificaciones, salvando las siguientes:

El Real Decreto 1.327/1986 sobre recaudación ejecutiva de los derechos económicos de la Hacienda Pública²⁶⁵, Artículo 3º, que consideraba: “(...) de conformidad con lo previsto en el artículo 111 de la Ley General Tributaria y disposición adicional

a que se refieren los arts. 34 y 35 de la ley de 28 de mayo de 1862, y los relativos a cuestiones matrimoniales, con excepción de los referentes al régimen económico de la sociedad conyugal”.

²⁶³ Cuanto menos respecto de la amplia autorización con la que cuenta el Gobierno para solicitar datos tributarios. Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, Disposición Adicional Primera, apartado tercero en su redacción dada por la Ley 10/1985: “(...) El Gobierno podrá establecer que los sujetos pasivos de los tributos presenten una declaración anual que incluirá datos relativos a las figuras que se determinen (...)”.

²⁶⁴ *Cfr.* con la Ley 10/1985, de 26 de abril, de Modificación parcial de la Ley General Tributaria en vigor desde 27 de abril de 1985.

²⁶⁵ *Vid.* el Real Decreto 1.327/1986, de 13 de junio (B.O.E de 2 de junio de 1986), sobre recaudación ejecutiva de los derechos económicos de la Hacienda Pública.

primera, apartado 3º, de la Ley 14/1985, de 19 de mayo, los órganos de gestión recaudatoria ejecutiva del Ministerio de Economía y Hacienda podrán recabar de (...) cuantas personas físicas o jurídicas se dediquen al tráfico bancario o crediticio, información (...) sobre cualquier clase de activos a favor de las personas físicas o jurídicas que figuren como deudoras en certificaciones de descubierto por débitos tributarios al Estado o sus organismos autónomos”.

Respecto de la competencia del órgano autorizado a realizar los requerimientos de información, cabe destacar que hace referencia al artículo 111 de la Ley General Tributaria de 1963 (entonces vigente), aún cuando esta misma competencia se atribuye a los órganos de inspección de tributos y no a los de recaudación ejecutiva²⁶⁶.

Por otro lado, la promulgación de la Ley de Presupuestos del Estado de 1988²⁶⁷ llevó a cabo una nueva redacción del artículo 111.1 de la Ley General Tributaria, sumándole un nuevo literal que amplía la base de obligados tributarios²⁶⁸, disposición confirmada por la propia Ley²⁶⁹.

La Modificación parcial de 31 de diciembre de 1991²⁷⁰, modificada a su vez por otra modificación parcial, cuyos efectos comienzan a partir del día 1 de enero de 1992. Su

²⁶⁶ Sin embargo, y de conformidad con la Ley 14/1985, cuando los “(...) requerimientos de la Administración Tributaria a facilitar los movimientos de cuentas (...)”, aluden a los órganos de recaudación como una parte de la Administración Tributaria. Ley 14/1985, de 29 de mayo, disposición Adicional 1.3.

²⁶⁷ *Vid.* el artículo 110 de la Ley 33/1987, de 23 de diciembre (BOE 24 de diciembre de 1987), de Presupuestos del Estado que los aprueba para 1988.

²⁶⁸ *Vid.* el artículo 111.1 c) de la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos del Estado que los aprueba para 1988, “Las personas o Entidades depositarias de dinero en efectivo o en cuentas, valores u otros bienes de deudores a la Hacienda Pública en período ejecutivo, están obligadas a informar a los órganos y agentes de recaudación ejecutiva y a cumplir los requerimientos que les sean hechos por los mismos en el ejercicio de sus funciones legales”.

²⁶⁹ Según el artículo 133 de la Ley General Tributaria: “Los órganos de recaudación podrán comprobar e investigar la existencia y situación de los bienes o derechos de los obligados al pago de una deuda tributaria, para asegurar o efectuar su cobro, y ostentarán cuantas facultades reconocen a la Administración Tributaria los arts. 111 a 112 de esta ley, con los requisitos allí establecidos (...)”. Disposición esta que se desarrolla en el Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 1.684/1990, de 20 de diciembre (B.O.E. de 3 de enero de 1991).

²⁷⁰ *Vid.* Real Decreto 1848/1991, de 30 de diciembre, de modificación parcial de la Ley General Tributaria.

aplicación se extendió hasta el 26 de julio de 1994, hasta que en el año 1995, se promulga la Ley 10/1985, de 26 abril.

Esta Ley destaca por su controvertido artículo 3, acerca de la investigación realizada en el curso de actuaciones de comprobación, o de investigación inspectora, para regularizar la situación tributaria de acuerdo con el procedimiento.

Dicha disposición permitía afectar el origen y destino de los movimientos, de los cheques u otras órdenes de pago, si bien en estos casos no podrá exceder de la identificación de las personas, o de las cuentas en las que se encuentra dicho origen y destino. No obstante, fue declarada inconstitucional y nula²⁷¹.

El Real Decreto 2.027/1985²⁷², que desarrolla la Ley reguladora del procedimiento de los requerimientos de obtención de información, dirigido a las entidades bancarias y crediticias, llevados a cabo mediante las actuaciones de información de la Inspección de los Tributos. De esta normativa destaca que los requerimientos podían ser hechos a través de los órganos de recaudación competentes.

Antes de la Ley General Tributaria de 2003, la última de las modificaciones parciales que afectan nuestra materia, entra en vigor el 23 de julio de 1995. Esta modificación parcial, se centra en los requerimientos individualizados, en donde destaca que:

1) Se comprenden las actividades artísticas y deportivas dentro del rubro de actividades profesionales;

2) Ahora será el Director del Departamento (o Delegado de la Agencia Estatal de Administración Tributaria competente) quien autorizará la realización de requerimientos individualizados, en lugar del Director General o titular del órgano competente de la Administración Tributaria;

²⁷¹ Por fallo del Tribunal Constitucional, fue declarada nula la redacción dada por la Ley 31/1991, de 30 diciembre, en Sentencia 195/1994 del Tribunal Constitucional.

²⁷² *Vid.* el artículo 25.1 del Real Decreto 2.027/1985, de 23 de octubre y en vigor desde 31 de octubre de 1985, en desarrollo de la Ley 14/1985, Reguladora del Procedimiento de los Requerimientos de Obtención de Información de 29 de mayo.

3) Se eliminan los extremos que podría incluir la investigación²⁷³;

4) La investigación realizada podrá afectar al origen y destino de los movimientos o de los cheques u otras órdenes de pago (aunque solo se trata de la identificación de las personas o de las cuentas);

5) La obligación de suministrar información no se verifica tan sólo respecto de la Administración Tributaria, ahora también abarca a la Hacienda Pública²⁷⁴;

6) Se aumentan las autoridades que poseen competencia para conocer de las cuestiones relativas al Honor, a la Intimidación Personal y Familiar, y a la Propia Imagen. Antes solo detentaban esta competencia los titulares de Órganos y Centros, directivos de la Secretaría de Estado de Hacienda y los Delegados de Hacienda²⁷⁵ y, por último;

7) Se prohíbe compartir la información obtenida; la denuncia de hechos que puedan ser constitutivos de delitos monetarios; de contrabando contra la Hacienda Pública y, en general, de cualesquiera delitos públicos, y la garantía de sigilo, respaldada de una sanción por concepto de falta disciplinaria muy grave.

²⁷³ Ley General Tributaria, en redacción dada por Ley 31/1991, de 31 de diciembre, artículo 111.3: “El incumplimiento de los deberes establecidos en este artículo no podrá ampararse en el Secreto Bancario. Los requerimientos relativos a los movimientos de cuentas corrientes, depósitos de ahorro y a plazo, cuentas de préstamos y créditos y demás operaciones activas y pasivas, incluidas las que se reflejen en cuentas transitorias o se materialicen en la emisión de cheques u otras órdenes de pago a cargo de la Entidad, de los Bancos, Cajas de Ahorro, Cooperativas de Crédito y cuantas personas físicas o jurídicas se dediquen al tráfico bancario o crediticio, se efectuarán previa autorización del Director general o, en su caso, del titular del órgano competente de la Administración Tributaria, y deberán precisar los datos identificativos del cheque u orden de pago de que se trate, o bien las operaciones objeto de investigación, los obligados tributarios afectados y el período de tiempo a que se refieren. La información podrá comprender la información relativa al origen y destino de los movimientos o de los cheques u otras órdenes de pago”. El último inciso de este precepto se elimina cuando se declaró su inconstitucionalidad en la Sentencia del Tribunal Constitucional 195/1994, de 28 de junio, por vulnerar el artículo 134.2 de la Constitución Española.

²⁷⁴ En el entendido que la Hacienda Pública es la coordinación económica activa de las personas y de los bienes económicos, establecida por los habitantes de un territorio con la finalidad de satisfacer las necesidades de orden colectivo, y la Administración Pública es un concepto más restringido ya que comprende la administración de recursos (administración es “servir a”). La Constitución delega esta tarea al Poder Ejecutivo. Administración esta comprendida dentro del sector público, el cual está comprendido dentro del concepto de Estado. La creación del Estado es una necesidad pública, luego este es encomendado en la tarea de satisfacer las necesidades futuras de los administrados.

²⁷⁵ En la actualidad las autoridades competentes serán los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y sus Delegados territoriales.

La Ley 230/1963, de 28 de diciembre, perduró en el ordenamiento jurídico español durante más de cuarenta años, y aunque ha habido modificaciones parciales, éstas se han quedado insuficientes para la gestión de tributos que en nada se parece a la actual²⁷⁶.

Esta situación, unida a otras necesidades como la promulgación de la Constitución de 1978, con la consiguiente adaptación al marco constitucional que debió hacerse de la Ley General Tributaria, y la necesidad de adaptar los procedimientos tributarios al procedimiento administrativo común, fueron las causas principales que impulsaron la promulgación de una nueva Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

8.3. Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común

En la Ley 30/92 se concreta el objeto de los deberes de colaboración, en el suministro de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria a la Administración²⁷⁷.

La adaptación de la Administración Tributaria a la nueva forma de comunicación electrónica se hace patente en la Ley 30/92 como la necesidad de recoger la aplicación de modernas técnicas y medios electrónicos que desarrollaremos más extensamente en el Capítulo III.

²⁷⁶ Según ALARCÓN GARCÍA: “(...) Hasta entonces no se conocía la existencia de una disposición de carácter general donde se contuviese dicho deber, sino que este únicamente aparecía establecido respecto de casos particulares (...)”, en ALARCÓN GARCÍA, G.: “El deber de colaboración: el deber general de información y el deber general de colaboración”, en *La aplicación de los tributos en la nueva Ley General Tributaria*, *Op. Cit.*, p. 310.

²⁷⁷ Según el artículo 39 de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, de 26 de noviembre (BOE 27 de noviembre de 1992): “Los ciudadanos están obligados a facilitar a la Administración informes, inspecciones y otros actos de investigación sólo en los casos previstos por la ley. 2. Los interesados en un procedimiento que conozcan datos que permitan identificar a otros interesados que no hayan comparecido en él tienen el deber de proporcionárselos a la Administración actuante”.

La primera versión de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP-PAC), estableció en el artículo 45 el impulso al empleo y aplicación de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos, por parte de la Administración, conjuntamente con el artículo 38 *ejusdem*, acerca de la informatización de registros y archivos²⁷⁸. Esta Ley es pionera en la utilización de tales medios para aportar información a la Administración Tributaria²⁷⁹.

Sin embargo, el desarrollo de la administración electrónica es hoy insuficiente ya que las previsiones de los artículos 38, 45 y 59 son facultativas, es decir, dejan a las Administraciones la determinación de si los ciudadanos van a poder relacionarse con ellas por medios electrónicos, según que éstas quieran o no poner en pie los instrumentos necesarios para comunicarse.

8.4. Ley 1/1998, de 26 de febrero de Derechos y Garantías de los Contribuyentes

La idea de equilibrio en las relaciones establecidas entre la Administración y los contribuyentes, aunado al refuerzo del principio de seguridad jurídica, son elementos que han impulsado la promulgación de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente²⁸⁰.

Los deberes y obligaciones de los contribuyentes, constituidos con la intención de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con los principios contenidos en la Constitución, encuentran contrapartida en sus derechos y garantías; la función de este

²⁷⁸ Especialmente, en la redacción que le dio la Ley 24/2001 de 27 de diciembre, al permitir el establecimiento de registros telemáticos para la recepción o salida de solicitudes, escritos y comunicaciones por medios telemáticos.

²⁷⁹ Simultáneamente, la misma Ley 24/2001 modificó el artículo 59 permitiendo la notificación por medios telemáticos si el interesado hubiera señalado dicho medio como preferente o consentido expresamente.

²⁸⁰ *Cfr.* con la Ley 1/1998, de 26 de febrero (BOE 27 de febrero de 1998), de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

texto es recogerlos en un solo cuerpo normativo²⁸¹; sin embargo, a esta labor unificadora no le son ajenas algunas novedades.

El aumento de los derechos, por una parte, y de las obligaciones, por la otra, dependerá de las circunstancias económicas o personales en su conjunto, y el legislador ha tomado nota de ello al favorecer el flujo de la información entre particulares como forma de facilitar su posterior acceso.

Del texto legal destaca el carácter programático, que responde a la creación del Consejo para la Defensa del Contribuyente²⁸², y se dirige a una mejora general de la situación del contribuyente mediante el incremento, tanto de los derechos del contribuyente, como de las obligaciones de la Administración Tributaria²⁸³.

En este contexto surge la iniciativa legislativa que se plasma finalmente en la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, cuya finalidad es reforzar los derechos de los contribuyentes.

Aún cuando la técnica legislativa que ha adoptado el legislador consiste en disociar los derechos de los contribuyentes en un texto diferente al de la Ley General Tributaria, entendemos que fue una iniciativa positiva, incluso si se tratase de un texto que lejos de ampliar los derechos del contribuyente, se limite a recopilar derechos ya regulados por otras leyes.

Entre las novedades que se aplican a los deberes de información, podemos mencionar las siguientes:

²⁸¹ La recopilación de derechos del contribuyente, entre otros, proviene la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, y de la Ley General Tributaria.

²⁸² Llevada a cabo por el Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre.

²⁸³ Como la delimitación del uso y cesión de la información, así como la obligación de sigilo por parte de los funcionarios de la Administración, y el acceso de los contribuyentes a los archivos administrativos.

a) Reducción de los plazos de caducidad del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria a cuatro años, mediante la oportuna liquidación²⁸⁴;

b) Ampliación del plazo de prescripción de la deuda tributaria a cuatro años²⁸⁵;

c) Plazo máximo de las actuaciones inspectoras a 12 meses, aunque se prevén supuestos para la ampliación de dicho plazo;

d) Separación del procedimiento sancionador del de comprobación e investigación, con lo que el expediente de imposición de sanción podrá ser objeto de recurso o reclamación independiente;

e) Planes de Inspección e Información: La Administración Tributaria hará públicos anualmente los criterios que informan el Plan Nacional de Inspección²⁸⁶;

Como hemos apuntado, esta Ley tiene como causa una iniciativa loable, que en algunos casos supone la restricción de algunos derechos, como el derecho a no aportar documentos que se encuentran en poder de la Administración, y supone en otros casos, el reconocimiento de derechos ya reconocidos en otras normas.

Hasta aquí aquellas novedades que merecen un comentario específico de este texto legal, que ha sido afectado por diferentes Órdenes y Reales Decretos²⁸⁷.

²⁸⁴ Para un análisis detallado de esta disposición, *Vid.* SIMÓN ACOSTA, E.: “El alcance retroactivo del nuevo plazo de prescripción cuatrienal establecido por la Ley 1/1998, de 26 febrero”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, número 13/2001, pp. 20 y ss.

²⁸⁵ En caso de que el contribuyente no hubiera presentado su declaración, o presentada esta, mediara ocultación respecto al ejercicio de alguna de sus actividades.

²⁸⁶ En este sentido, la Ley 1/1998, de 26 de febrero (BOE 27 de febrero de 1998), de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, en su artículo 26 señala que: “La Administración Tributaria hará públicos los criterios que informan cada año el Plan Nacional de Inspección”; de manera que se produce una confrontación con el carácter reservado de los Planes de Inspección, establecido por el artículo 19.6 del Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria, según el cual, los Planes de Inspección sólo podrán ser del conocimiento de los órganos competentes del desarrollo de la misma, en concordancia con el principio de eficacia establecido por la Carta Magna, artículo 103.1. Por eso, para ROSEMBUJ, ni la publicación de los Planes de Inspección, ni la disposición auto-organizativa pueden definirse como una “norma interna”, ya que “(...) la predeterminación de los criterios anuales y su formalización para noticias de todos implica para el sujeto público la obligación de fijar su ámbito de actividad inspectora –explicándola- y, por tanto, limitándola en su orden o dirección que, sólo fundada y excepcionalmente, puede superar (...), la ratio de la publicación de los Planes es la garantía del contribuyente respecto a la objetividad e imparcialidad de la actuación administrativa (...)”, ROSEMBUJ, T.: *La Transacción Tributaria. Discrecionalidad y Actos de Consenso*, Atelier, Barcelona, 2000, p. 23.

8.5. Ley General Tributaria de 2003 y el desarrollo de la normativa actual

La declaración y presentación de comunicaciones sobre hechos y situaciones concretas del propio sujeto pasivo, ya había sido establecido en la anterior Ley General Tributaria y en modificaciones posteriores, por lo que no constituye una novedad del sistema tributario español, tal y como señala CALVO ORTEGA²⁸⁸.

Sin embargo, en esta nueva ley²⁸⁹, tanto el concepto como el tratamiento otorgado a las comunicaciones de los sujetos con la Administración, han experimentado algunos cambios, como por ejemplo, el ánimo codificador de la Ley anterior; aunque redactado de manera más detallada, evidencia la atención que presta el legislador a la relación jurídico-tributaria que engloba al conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos²⁹⁰.

²⁸⁷ La primera afectación estuvo a cargo de la Orden 1895/1998 de 15 julio posteriormente desarrollada por los Reales Decretos 1930/1998 de 11 septiembre; 1108/1999 de 25 junio en su disposición final 4; y 136/2000 de 4 febrero y aplicado por la Orden de 27 abril 2001, hasta su derogación parcial mediante la disposición derogatoria única 1 b) de la Ley 58/2003 de 17 diciembre en lo relativo al reembolso del coste de las garantías prestadas para suspender la ejecución de las deudas tributarias, el régimen de actuaciones de la inspección de los tributos y el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria.

²⁸⁸ Acerca este asunto, CALVO ORTEGA señala que “(...) En realidad esta obligación no constituye, claro está, una novedad en el sistema tributario español (...)”, en CALVO ORTEGA, R.: *Las actividades de colaboración de los privados con la Administración Tributaria: en torno a un nuevo Ordenamiento*, Op. Cit., p. 111.

²⁸⁹ Vid. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre de 2003), En concreto, la Ley contiene una nueva sistemática de las normas reguladoras de la revisión en vía administrativa, al incorporar algunos de los preceptos contenidos en el Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articula la Ley 39/1980, de 5 de julio, de Bases sobre Procedimiento Económico-Administrativo; en el Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el cual se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria; en el Real Decreto 2244/1979, de 7 de septiembre, por el que se reglamenta el recurso de reposición previo al económico-administrativo; en el Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, y en el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, en lo relativo al reembolso del coste de las garantías prestadas para suspender la ejecución de las deudas tributarias y al régimen de actuaciones de la inspección de los tributos y se adapta a las previsiones de dicha Ley el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria.

²⁹⁰ Cfr. con TOVILLAS MORÁN, J.: “La obligación de facilitar información tributaria entre particulares”, en AA.VV.: *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor CALVO ORTEGA*, Editorial Lex Nova, S.A., Valladolid, 2005. p. 824.

La extensión del deber de información da un paso adelante cuando son reconocidos los derechos y obligaciones de naturaleza fiscal de las unidades económicas o patrimonios separados, carentes de personalidad jurídica en cuanto sean susceptibles de imposición, y como consecuencia, la capacidad jurídica reconocida también comprende entre sus obligaciones tributarias la de informar acerca de terceros cuando la Administración lo requiera.

Llama la atención que en la actual Ley General Tributaria, el suministro de información se considera una obligación, y dada la constante adaptación legal que hemos venido analizando, sería lógico que sus disposiciones no contengan cambios significativos. Sin embargo, los hay.

También destaca la obligación que se impone a los pagadores de entregar un certificado de las retenciones o de ingresos a cuenta, practicados a los obligados perceptores de las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta, respectivamente²⁹¹.

Realmente no es algo nuevo si recordamos que esta disposición ya había sido establecida por el artículo 111 de la Ley General Tributaria de 1963; lo que sucede es que ahora el legislador aclara la materia afectada por dicha obligación²⁹².

El cumplimiento de esta obligación es de vital importancia para la correcta gestión de las obligaciones tributarias propias y de terceros²⁹³, y su incumplimiento se considera una infracción leve²⁹⁴.

²⁹¹ Vid. la Ley General Tributaria, artículo 29.2.h). Este supuesto es una de las especies del género de obligaciones tributarias formales de facilitarse información con trascendencia tributaria entre particulares. TOVILLAS MORÁN, J.: “La obligación de facilitar información tributaria entre particulares”, *Op. Cit.*, p. 824.

²⁹² En este sentido, ZORNOZA PÉREZ y RUÍZ ALMENDRAL señalan textualmente: “(...) puesto que la información que se debe suministrar puede referirse también a las obligaciones tributarias del propio obligado tributario al que se solicita la información (...)”, en ZORNOZA PÉREZ, J. y RUÍZ ALMENDRAL, V.: ZORNOZA PÉREZ, J. y RUÍZ ALMENDRAL, V.: “Aplicación de los tributos y procedimientos tributarios”, AA.VV.: *La Reforma de la Ley General Tributaria*, Consejo General del Poder Judicial, Centro de Documentación, Madrid, 2005., p. 147.

²⁹³ Ejemplos de estos supuestos, se encuentran contenidos en los arts. 82 del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero; y 61.1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido. El primero respecto de la comunicación de datos personales, familiares y patrimoniales que han de efectuar los perceptores de rentas del trabajo al pagador de las mismas; y segundo, acerca de la obligación de los sujetos pasivos del Impuesto Sobre el Valor Añadido de comunicar a sus

El legislador, que procura favorecer el flujo de información entre estas personas vinculadas por nexos jurídicos de carácter privado²⁹⁵, a cuyo cargo encuentran sus propias obligaciones fiscales, es conciente de que necesitará de dicha información para cumplirlas.

Del aspecto subjetivo cabe también destacar el aumento de las autoridades a quienes se someten al deber de informar y colaborar que contiene el artículo 94 de la Ley General Tributaria, en el que se regula la obligación de informar del Servicio ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias y de la Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo, así como de la Secretaría de ambas comisiones.

Respecto a la delimitación del ámbito objetivo, amplía su ámbito de actuación con apoyo del correspondiente Reglamento²⁹⁶, ya que incluye datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus relaciones tributarias, y no ya sólo deducidas de éstas²⁹⁷.

En cuanto a la parte especial del procedimiento de gestión, destacan el requerimiento individualizado y su posible aplicación en cualquier momento posterior a la realización de las operaciones relacionadas con los datos requeridos, es decir, desde el mismo momento en el que se ha realizado la operación.

proveedores o ante la aduana su condición de estar sometidos al régimen especial del recargo de equivalencia en relación con las adquisiciones e importaciones que realicen.

²⁹⁴ El artículo 20 de la Ley General Tributaria califica como una infracción leve el deber de emitir certificados a cargo de un particular a favor de otro; y así lo sanciona con una multa pecuniaria fija de 150 €.

²⁹⁵ Ley General Tributaria, artículo 8. Reserva de Ley tributaria (...) Se regularán en todo caso por ley: (...) j) las obligaciones entre particulares resultantes de los tributos.

²⁹⁶ Mediante el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, se aprueba el Reglamento General de las actuaciones de Gestión e Inspección Tributaria, en cuyos artículos 30 y ss. se indica que el objeto de las actuaciones de obtención de información por parte de la Inspección, son los datos, informes o antecedentes con trascendencia fiscal que se encuentren bien en poder de las personas naturales o jurídicas, las autoridades, entidades públicas, así como en todos aquellos que en general ejerzan funciones públicas y las que desarrollen actividades bancarias o crediticias, quienes están obligados a aportarlos.

²⁹⁷ Para ALARCÓN GARCÍA, esta novedad representa un importante ahorro de costes indirectos que se derivan del cumplimiento del artículo 3.2 de la Ley General Tributaria. ALARCÓN GARCÍA, G.: “El deber de colaboración: el deber general de información y el deber general de colaboración”, AA.VV.: *La aplicación de los tributos en la nueva Ley General Tributaria*, Op. Cit., p. 312.

Y del procedimiento de inspección, destacan los requerimientos sobre movimientos financieros, pudiendo realizarse las funciones de inspección dentro de un procedimiento o, incluso, fuera de él²⁹⁸.

Esta ley recoge de forma expresa el deber de sigilo de los retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta, cuyo incumplimiento será considerado una infracción muy grave.

Como podemos darnos cuenta, los deberes de información no son novedad alguna en nuestro ordenamiento jurídico, pero desde el año 1926 en que los inspectores de Hacienda se dirigían a otros servidores públicos para obtener información relativa a terceras personas, han ido aumentando las materias contentivas de dichos deberes, los cuales han ido perfilándose a lo largo del tiempo estableciéndose con carácter general en la Ley de 20 de diciembre de 1952.

A partir de ahí, podemos ver que han venido completando y ensanchando su base hasta la actualidad, determinada en la Ley General Tributaria como obligación de carácter general.

Como conclusión a esta evolución normativa que venimos analizando, podemos observar cómo el esquema de la relación jurídica de contenido complejo, siempre se ha encontrado realizada en torno al hecho imponible y a la relación obligacional, como el centro de un sistema en el que no se daba demasiada importancia a los deberes de información. Esta situación continuó hasta el año 1995, cuando se pasó al otro extremo, es decir, a ofrecer una pormenorizada y amplia descripción de estos deberes.

En la situación actual la tecnología de la información y el deseo de adaptar los servicios públicos a las nuevas formas de comunicación, son una forma de cumplir los dictámenes a que obliga el principio de eficacia²⁹⁹; los avances tecnológicos imponen la

²⁹⁸ Según ZORNOZA PÉREZ: "(...) estos requerimientos de información financiera se podrán realizar en el curso de todas las actuaciones de inspección y recaudación, sin que necesariamente deban enmarcarse dentro de un procedimiento de inspección o de apremio (...)", en ZORNOZA PÉREZ, J. y RUÍZ ALMENDRAL, V.: "Aplicación de los tributos y procedimientos tributarios", *Op. Cit.*, p. 148.

²⁹⁹ *Vid.* el artículo 103 de la Constitución Española.

necesidad de dar un paso adelante, a través de la promulgación de la Ley de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos³⁰⁰.

En el momento en el cual se desarrolla este trabajo entra en vigor el Reglamento que desarrolla la Ley de Protección de Datos, por lo que hemos considerado oportuno hacer algunos comentarios iniciales acerca de los cambios que creemos han sido más significativos.

En primer lugar, se pretende la concentración del Reglamento de desarrollo de la Ley Orgánica 15/99 de Protección de Datos de Carácter Personal (Ley Orgánica de Protección de Datos), el actual Real Decreto 994/1999 de Medidas de Seguridad, el Estatuto de la Agencia de Protección de Datos (APD) y las instrucciones vigentes, lo que consideramos positivo, toda vez que implicaría la necesaria actualización de un reglamento especialmente sensible a las nuevas tecnologías.

De este Reglamento destacan grandes y numerosos cambios que afectan temas generales y específicos, con la intención de facilitar el acceso a los datos de los titulares de ficheros, ya que son muchas las empresas que están realizando un gran esfuerzo para proteger sus datos y conseguir ser competitivos en el mercado actual. Podemos resumir estos cambios en los siguientes puntos:

1) En cuanto al plazo de entrada en vigor, se establece una *vacatio legis* en función del período de adaptación necesario para los titulares de los ficheros de datos.

2) Nuevas medidas de protección en función de las clasificaciones existentes, de tal manera que abarquen tanto a los ficheros automatizados como a los no automatizados.

a) En cuanto a los cambios más específicos introducidos en este sentido, en el nivel medio de seguridad, se incorpora la necesidad de realizar un registro de accesos, anteriormente exigido tan solo para el nivel alto.

³⁰⁰ *Vid.* la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos (BOE de 23 de junio de 2007). Esta Ley se articula a partir de las competencias del Estado contenidas en la Constitución Española, 149.1.18: “Bases del régimen jurídico de las Administraciones Públicas”, y “procedimiento administrativo común”.

b) Habrá de comunicar a la Agencia de Protección de Datos la existencia del informe de auditoría, su fecha de realización y de si ha sido realizado por auditor externo o por uno propio de las empresas titular de los ficheros.

c) El documento de seguridad podrá ser único para todos los ficheros de datos existentes, o bien individualizado para cada fichero. De manera que se distinguen medidas de carácter técnico, como el establecimiento de claves de acceso y control de los ficheros, así como medidas organizativas, consistentes en limitar el número de personas que tendrán acceso a los mismos.

3) Respecto de la técnica legislativa, se modifica el artículo correspondiente a las definiciones.

Cabe destacar que la demanda de actualización se hace cada vez más necesaria, ya que para estas empresas es fundamental una adecuada asesoría para adoptar apropiadamente las nuevas directrices, que por una parte no suponen un importante incremento en medidas de seguridad y, por la otra, una adaptación deficiente o nula sí podría acarrear sanciones por parte de la Agencia de Protección de Datos.

Tampoco podemos dejar de hacer mención a la importancia de la seguridad jurídica que supone la aplicación de un Reglamento adaptado a la legislación actual.

8.6. Tratamiento de los deberes de información en la Ley General Tributaria

En un principio, la Ley General Tributaria de 1963, anterior a la actual de 2003, consideraba este tipo de prestación como un deber coactivo de información, y gran parte de la doctrina que ha estudiado este tema ha seguido esta línea.

Sin embargo, el actual redactor de la Ley General Tributaria³⁰¹ considera como obligación el tipo de prestaciones que estamos estudiando. Posiblemente por razones

³⁰¹ *Vid.* el artículo 29.1 de la Ley General Tributaria que establece: “Son obligaciones tributarias

metodológicas, toda vez que establece, “la obligación de formular comunicaciones tributarias”, expresión que se muestra coherente con “el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos³⁰²”.

El tratamiento que ha otorgado el legislador a la prestación llevada a cabo por parte del sujeto pasivo, es el de “obligación”, artículos 93³⁰³ y 94³⁰⁴ de la Ley General

formales las que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros. 2. Además de las restantes que puedan legalmente establecerse, los obligados tributarios deberán cumplir las siguientes obligaciones: A. La obligación de presentar declaraciones censales por 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. B. La obligación de solicitar y utilizar el número de identificación fiscal en sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria. C. La obligación de presentar declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones. D. La obligación de llevar y conservar libros de contabilidad y registros, 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 el deber se cumpla con utilización de sistemas informáticos. Se deberá facilitar la conversión de dichos datos a formato legible cuando la lectura o interpretación de los mismos no fuera posible por estar encriptados o codificados. En todo caso, los obligados tributarios que deban presentar autoliquidaciones o declaraciones por medios telemáticos deberán conservar copia de los programas, ficheros y archivos generados que contengan los datos originarios de los que deriven los estados contables y las autoliquidaciones o declaraciones presentadas. E. La obligación de expedir y entregar facturas o documentos sustitutivos y conservar las facturas, documentos y justificantes que tengan relación con sus obligaciones tributarias. F. La obligación de aportar a la Administración Tributaria libros, registros, documentos o información que el obligado tributario deba conservar en relación con el cumplimiento de los deberes tributarios, propios o de terceros, así como cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria, a requerimiento de la Administración o en declaraciones periódicas. Cuando la información exigida se conserve en soporte informático deberá suministrarse en dicho soporte cuando así fuese requerido. G. La obligación de facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones administrativas. H. La obligación de entregar un certificado de las retenciones o ingresos a cuenta practicados a los obligados tributarios perceptores de las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta. I. Los deberes de esta naturaleza que establezca la normativa aduanera (...).”

³⁰² De acuerdo al artículo 17.1 de la Ley General Tributaria: “Se entiende por relación jurídico-tributaria el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos”.

³⁰³ El tenor literal del artículo 93 de la Ley General Tributaria es como sigue: “(...) 1. Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta Ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración Tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas (...)”.

³⁰⁴ Según el artículo 94 de la Ley General Tributaria: “(...) 1. Las autoridades, cualquiera que sea su naturaleza, los titulares de los órganos del Estado, de las comunidades autónomas y de las entidades locales; los organismos autónomos y las entidades públicas empresariales; las cámaras y corporaciones, colegios y asociaciones profesionales; las mutualidades de previsión social; las demás entidades públicas, incluidas las gestoras de la Seguridad Social y quienes, en general, ejerzan funciones públicas, estarán obligados a suministrar a la Administración Tributaria cuantos datos, informes y antecedentes con trascendencia tributaria recabe ésta mediante disposiciones de carácter general o a través de requerimientos concretos, y a prestarle, a ella y a sus agentes, apoyo, concurso, auxilio y protección para el ejercicio de sus funciones. Asimismo, participarán en la gestión o exacción de los tributos mediante las advertencias, repercusiones y

Tributaria “obligaciones de información” y “autoridades sometidas al deber de informar y colaborar”, respectivamente, donde se establece lo relacionado con el deber de proporcionar a la Administración Tributaria la información de las operaciones que con trascendencia tributaria hayan realizado con terceros.

Cabe destacar que en desarrollo de dicho texto legal, en 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 se desarrollan los artículos 93, 94 y 95 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, relativos a las obligaciones de información y el carácter reservado de los datos tributarios³⁰⁵.

retenciones, documentales o pecuniarias, de acuerdo con lo previsto en las Leyes o disposiciones reglamentarias vigentes. 2. A las mismas obligaciones quedarán sujetos los partidos políticos, sindicatos y asociaciones empresariales. 3. Los juzgados y tribunales deberán facilitar a la Administración Tributaria, de oficio o a requerimiento de la misma, cuantos datos con trascendencia tributaria se desprendan de las actuaciones judiciales de las que conozcan, respetando, en su caso, el secreto de las diligencias sumariales. 4. 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 Secretaría de ambas comisiones, facilitarán a la Administración Tributaria cuantos datos con trascendencia tributaria obtengan en el ejercicio de sus funciones, de oficio, con carácter general o mediante requerimiento individualizado en los términos que reglamentariamente se establezcan. Los órganos de la Administración Tributaria podrán utilizar la información suministrada para la regularización de la situación tributaria de los obligados en el curso del procedimiento de comprobación o de inspección, sin que sea necesario efectuar el requerimiento al que se refiere el apartado 3 del artículo anterior. 5. La cesión de datos de carácter personal que se deba efectuar a la Administración Tributaria conforme a lo dispuesto en el artículo anterior, en los apartados anteriores de este artículo o en otra norma de rango legal, no requerirá el consentimiento del afectado. En este ámbito no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 21 de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal”.

³⁰⁵ *Vid.* 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 de 5 septiembre 2007, número 213), en cuya exposición de motivos se indica textualmente que “se incorpora la regulación de la obligación de informar sobre las operaciones con terceras personas, las obligaciones de informar sobre cuentas, operaciones y activos financieros, la obligación de informar sobre la constitución, establecimiento o extinción de entidades, la obligación de informar sobre las subvenciones o indemnizaciones derivadas del ejercicio de actividades agrícolas, ganaderas o forestales y la obligación de informar acerca de las aportaciones a sistemas de previsión social. No se incorporan, en cambio, obligaciones de información que afectan de forma específica o particular a uno o varios tributos como, por ejemplo, todas las obligaciones de información relativas a retenciones. Como novedad, se establece la obligación de informar sobre operaciones incluidas en los libros registro, la obligación de informar acerca de préstamos y créditos y la obligación de informar acerca de valores, seguros y rentas; estas dos últimas, aunque son obligaciones de información nuevas, se incluyen, por su naturaleza, en la subsección relativa a la información sobre cuentas, operaciones y activos financieros, subsección en la que, por otra parte, se han incluido no sólo las reguladas en el Real Decreto 2281/1998, de 23 de octubre, mencionado anteriormente, sino también otras recogidas en diferentes normas. También 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

Para finalizar este planteamiento, consideramos que los conceptos de “Obligación” y “Deber” en sentido estricto, y para la referencia específica que nos interesa - la Hacienda Pública y el Derecho Tributario -, tienen contenidos y significados similares.

No obstante, el legislador nos lleva a llamar “Obligaciones” a todos aquellos contenidos preceptivos o legalmente obligatorios, y “Deberes”, a aquellos en los cuales lo que existe es un simple deber de colaboración con la Administración Tributaria cuyo incumplimiento puede generar sanciones legales para quienes lo infrinjan.

9. Presupuestos de los deberes de información

9.1. La trascendencia tributaria

Para el ente público, es de vital importancia contar con información oportuna para su buen funcionamiento. El elemento determinante por el que se obliga a facilitar información es el contenido de la información y su utilidad depende del interés que supongan los datos para la Administración. Esto determinará su trascendencia tributaria³⁰⁶.

anteriormente sólo se refería a los préstamos con garantía hipotecaria y estaba circunscrita al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Por lo que se refiere a los requerimientos individualizados para la obtención de información, lo más significativo es su regulación, con carácter general, para todos los procedimientos de aplicación de los tributos, mientras que en la anterior normativa se desarrollaban de forma separada en los Reglamentos de Inspección y de Recaudación”.

³⁰⁶ En este sentido, LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria*, *Op. Cit.*, pp. 20 y ss.; HERRERA MOLINA, P. M.: *La potestad de información tributaria sobre terceros*, *Op. Cit.*, pp. 20 y ss.; PALAO TABOADA, C.: “La Potestad de Información Tributaria y sus límites”, AA.VV.: *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA*, *Op. Cit.*, pp. 889 y ss. Por parte de la jurisprudencia, el Tribunal Económico Administrativo Central, en Sentencia de 7 noviembre 2003 se pronuncia de la siguiente manera: “(...) la trascendencia ha de resultar de los antecedentes incorporados al propio expediente, para posibilitar la defensa del obligado tributario y la revisión del expediente por los órganos competentes para ello (...)”. Cabe destacar que no compartimos la idea que sigue a continuación, y en la que se hace hincapié en la innecesariedad de la motivación como elemento integrante del acto administrativo “(...) Pero, siendo esto así, existe la posibilidad, frecuente en la práctica, de que la trascendencia sea tan evidente que haga ociosa toda motivación expresa de la misma, que, de ser exigida, degeneraría en un requisito burocrático tan inútil como fácil de cumplimentar mediante cualquier fórmula común que nada añadiría a la evidencia que la naturaleza de los datos solicitados pudiera irradiar por sí sola. Pero por otra parte, hay supuestos en que aquella trascendencia no resulta ostensiblemente del expediente y en tal caso sí es exigible que en él conste su justificación expresa, para que el requisito legal quede cumplido. (...)”. Al respecto, creemos que más que el cumplimiento de un requisito legal, la motivación del acto supone un elemento tan inherente al mismo, que de no encontrarse presente, perdería su propia existencia.

En este sentido, parece natural exigir que la actuación inspectora de la administración adecue sus requerimientos a los datos que resulten trascendentes a efectos de una investigación en curso³⁰⁷, sin olvidar que su naturaleza de acto administrativo le hace partícipe de los mismos caracteres y requisitos que acompañan al acto administrativo³⁰⁸.

Partimos del siguiente planteamiento: ¿Qué es, realmente, la trascendencia tributaria? La exigencia de los datos es algo que, hoy en día, resulta pacífica³⁰⁹. Queda todavía por determinar en qué medida la Administración puede exigir los datos relativos a la situación económica de un contribuyente³¹⁰.

El concepto clásico de trascendencia tributaria procede de la R. TEAC de 23.IX.1987, que ha sido reproducido casi en la totalidad de resoluciones administrativas recaídas a tal efecto. Según la citada Resolución, “(...) la trascendencia de los datos, informes y antecedentes han de ser susceptibles de tener consecuencias jurídicas de forma directa o indirecta en la aplicación de los tributos (...)”³¹¹.

³⁰⁷ Este límite, sería entonces “(...) consustancial a la potestad de averiguación de hecho por la Administración Tributaria (...) es una consecuencia de la finalidad de dicha potestad administrativa (...)”, en PALAO TABOADA, C.: “La Potestad de Información Tributaria y sus límites”, AA.VV.: *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA*, Op. Cit., p. 902.

³⁰⁸ El requerimiento de información constituye un acto administrativo que puede ser reclamado por su destinatario, siendo por tanto de aplicación al mismo todos los caracteres y requisitos que acompañan al acto administrativo, particularmente en lo que hace referencia a facilitar su ulterior control de legalidad, GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “Medios de defensa del contribuyente frente a la creciente presión fiscal indirecta”, *Op. Cit.*, pp. 9 a 16. Postura asumida por la jurisprudencia en las Sentencias de la Audiencia Nacional de 27 febrero de 1995; de 28 marzo 1995 y de 7 mayo de 1996, así como por la Sentencia del Tribunal Supremo de Justicia del País Vasco de 2 febrero de 1995.

³⁰⁹ Para ESCRIBANO LÓPEZ “(...) El fenómeno tributario (...) exige la máxima colaboración entre Administración y ciudadanos (...)”, en ESCRIBANO LÓPEZ, F.: *La configuración jurídica del deber de Contribuir. Perfiles Constitucionales*, Op. Cit., p. 219. MARTÍN DELGADO, J. M.: “Los nuevos procedimientos tributarios: Las declaraciones-liquidaciones y las declaraciones complementarias”, *Op. Cit.*, p. 49.

³¹⁰ Esta exigencia resulta inconcreta para PÉREZ ROYO y AGÜALLO AVILÉS la Ley General Tributaria porque la “trascendencia tributaria” constituye una cualidad que puede variar dependiendo del momento histórico en que se aplican las normas tributarias. De manera que son los tribunales quienes deben determinar en cada momento, determinen cuáles datos son o no trascendentales, PÉREZ ROYO, F.: y AGÜALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, Op. Cit., p. 376.

³¹¹ Cfr. con la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 23.IX.1987 “(...) esto es, en un procedimiento que no es necesario que ya esté iniciado, y por tanto ha de ser proporcionales a los resultados que pueden producir en el referido procedimiento y tienen un carácter instrumental respecto de la

Este concepto se refiere a la coincidencia respecto de que los “(...) datos conocidos u obtenidos deben quedar expresa y terminantemente afectos a este fin tributario y deben ser susceptibles de producir consecuencias en el ámbito tributario (...)”³¹².

Si bien es cierto que los deberes de información aparecen respaldados en la ley por la posibilidad coactiva, no es menos cierto que no significan un castigo o una opresión. De la misma forma como ha sucedido con los impuestos, es fundamental cambiar la imagen de la colaboración social, de manera que la entendamos como la suma de esfuerzos por alcanzar la máxima equidad en materia impositiva³¹³. La mejor o la única forma de hacerlo, es a través de pautas justas en el suministro de la información.

Los ciudadanos debemos aportar información a la Administración en virtud de la colaboración social encaminada a alcanzar el bien común como fin último. Pero no se trata de cualquier información; los datos aportados tienen que cumplir con un requisito especial: la trascendencia fiscal³¹⁴, es decir, deben ser de utilidad real para demostrar un hecho imponible.

exacción de los impuestos determinados; que tales proporcionalidad y carácter instrumental, entre lo solicitado por la Administración y las consecuencias reales que en el ámbito tributario hayan de producirse exige que se de entre ambas un nexo que no tiene porqué conducir exclusivamente a algún hecho imponible de cualquier tributo, sino que puede suministrar una información tendente, en una investigación, al descubrimiento de hechos ignorados por la Administración o a la delimitación de bases total o parcialmente ocultadas por el contribuyente, siendo suficiente que, razonablemente, pueda pensarse en una obligación tributaria (...)”; por parte de la doctrina, *Vid.* HERRERA MOLINA, P. M.: *La potestad de información tributaria sobre terceros*, *Op. Cit.*, p. 109; y SÁNCHEZ LÓPEZ, E.: *Los deberes de información tributaria de terceros desde la perspectiva constitucional*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001, p. 66.

³¹² *Vid.* ESCRIBANO LÓPEZ, F.: “Derechos y Garantías en los Procedimientos Tributarios”, *AAVV: Estatuto del Contribuyente: Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, 2º edición, Edersa-Francis Lefebvre, 1998, p. 124.

³¹³ *Cfr.* con PONT MESTRES, M.: *El problema de la resistencia fiscal*, Bosch, Barcelona, 1972, p. 276.

³¹⁴ Referido a la trascendencia tributaria, ALARCÓN GARCÍA la define como un requisito “(...) constante (...)”; de vital importancia para delimitar su marco objetivo. ALARCÓN GARCÍA, G.: “El deber de colaboración: el deber general de información y el deber general de colaboración”, en *La aplicación de los tributos en la nueva Ley General Tributaria*, *Op. Cit.*, p. 313. En el mismo sentido, ESEVERRI MARTÍNEZ, E. y LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Temas prácticos de Derecho Financiero*, Parte General, 3º edición, Editorial Comares, Granada, 1997, pp. 510 y ss.

Quizá la restricción más controvertida que encuentra la obtención de información a que obliga la colaboración social, y dentro de ella, los deberes de información, es la trascendencia que pueda encontrar a nivel tributario³¹⁵. Esto es así porque, aunque puede representar una herramienta muy eficaz en la lucha contra el fraude fiscal, existe también la posibilidad de que degenere en abuso del poder³¹⁶. Para que esto no ocurra, lo primero es especificar a qué tipo de información nos referimos, para luego establecer unas pautas que determinen su utilidad real.

Datos, informes, antecedentes de la información, son conceptos que han estado marcados por la falta de claridad³¹⁷. De su especificidad, resulta un concepto desdibujado en los textos jurídicos anteriores a la Ley General Tributaria de 1963.

A partir de este momento, el propósito de profundizar en los entonces llamados deberes de información motivó la incorporación de los controvertidos informes que debía rendir el contribuyente. No obstante, ello no nos permite fijar unos criterios absolutamente rígidos, pues el interés que un dato ofrece a una determinada Administración Tributaria es una circunstancia relativa que depende de muchas otras circunstancias, como el hecho mismo de que se esté inspeccionando en ese instante la situación tributaria del contribuyente al que se refiere la información³¹⁸.

³¹⁵ Este concepto se entiende como un límite infranqueable del deber colaboración con la Administración Tributaria, establecido básicamente en el artículo 93 Ley General Tributaria. Entre otras sentencias, *Vid.* las Sentencias del Tribunal Supremo 6 de marzo de 1999; 15 de septiembre de 1999; y 27 de noviembre 1999; de 7 de febrero 2000, y de 3 de febrero 2001.

³¹⁶ Está proscrita cualquier actividad arbitraria o desproporcionada, en protección del Derecho a la Intimidad. FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, C.: “La información de trascendencia tributaria y el Secreto Profesional de los auditores de cuentas. A propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo”, *Revista de Derecho Bancario y Bursátil*, número 93, año 23, 2004, pp. 267 a 286.

³¹⁷ En este sentido, PISTONE, P: *Abuso del Diritto ed elusione fiscale*, Giuffrè, Milano, 1995.

³¹⁸ En este sentido, LONGÁS LAFUENTE, A.: “El deber de suministrar información de los Juzgados y Tribunales conforme al artículo 112.3 de la Ley General Tributaria”, *Revista Crónica Tributaria*, número 74, 1995, p. 36. En el mismo sentido, JUAN LOZANO, A.: *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*, Instituto de Estudios Fiscales Marcial Pons, Madrid, 1993, p. 317.

A partir de allí, queda servida la controversia respecto de que “(...) los datos conocidos u obtenidos deben quedar expresa y terminantemente afectos a este fin tributario y ser susceptibles de tener consecuencias en el ámbito tributario (...)”³¹⁹.

Cierta información podría requerirse a través de peticiones a otros órganos, o podría prescindirse de ella, porque su relación causal con la determinación del tributo es tan aislada que no es susceptible de producir consecuencias jurídico-tributarias.

A partir de este momento la controversia gira en torno al carácter real de la trascendencia tributaria, en contraposición a una trascendencia meramente potencial³²⁰, ya sea de carácter directo o indirecto, pues dirigir las actuaciones de investigación sólo a datos directos dificultaría la labor administrativa³²¹, y es esta la razón por la cual el cumplimiento de los deberes de información se ha dirigido especialmente a terceros³²².

³¹⁹ Vid. ESCRIBANO LÓPEZ, F.: “Derechos y Garantías en los Procedimientos Tributarios”, AAVV: *Estatuto del Contribuyente: Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Op. Cit., pp. 121 a 149.

³²⁰ La Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 23 de septiembre de 1987, exige que la trascendencia tributaria sea: “(...) susceptible de tener consecuencias jurídicas, de forma directa o indirecta (...)”, términos que han sido confirmados de manera mas clara por la Audiencia Nacional, “(...) esa utilidad puede ser directa o indirecta, cuando la información solicitada se refiera a hechos imponderables, es decir, actividades, titularidades, actos y hechos, a los que la ley anuda el gravamen o indirecta, cuando la información solicitada se refiere sólo a daños colaterales, que puedan servir de indicio a la Administración para buscar después hechos imponderables presuntamente no declarados o simplemente para guiar después la labor inspectora (...)”. Vid. la Sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de mayo de 1990, en concordancia con las Sentencias de la Audiencia Nacional de 16 de noviembre, de 8 de marzo de 1994; y de 11 de julio de 1995.

³²¹ Sin embargo, es necesario reconocer la dificultad de limitar las potestades administrativas de investigación respecto de hechos con trascendencia tributaria directa, es decir, respecto del propio sujeto a quien se investiga. En PALAO TABOADA, C.: “La Potestad de Información Tributaria y sus límites”, AA.VV.: *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA*, Op. Cit., pp. 902 y 911.

³²² No queremos abordar, de momento el punto acerca de la distinción entre los deberes de información propios y los de terceros; sin embargo, es ineludible comentar que la participación del tercero, en este sentido, debe quedar en un plano “puntual y concreto”, RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M.: *La prueba en Derecho Tributario*, Aranzadi, Navarra, 2007, p. 120. No obstante, respecto al carácter subsidiario del deber de colaboración de terceros, ha dicho RUÍZ GARCÍA, siguiendo a HENSEL, “(...) cuando la Administración tuviera objeciones a la declaración del sujeto pasivo debería dirigirse en primer lugar contra él mismo solicitándole las aclaraciones escritas u orales que creyera conveniente (...)”; sólo si las actuaciones con el sujeto pasivo habían resultado infructuosas podía la Administración dirigirse a otras personas en solicitud de información”, en *Secreto Bancario y Hacienda Pública*, Op. Cit., p. 93 y 95; también PALAO TABOADA, C.: “La Potestad de Información Tributaria y sus límites”, AA.VV.: *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA*, Op. Cit., p. 139.

La configuración de las potestades de obtención de información tributaria ha estado muy influenciada por la jurisprudencia en cuanto a delimitar los requerimientos de información, respecto a respetar el procedimiento garantista y motivar tanto la trascendencia tributaria como el carácter individualizado del requerimiento³²³, lo que no tiene que llevar a confusión con el carácter directo e indirecto, partiendo del hecho de que limitar las investigaciones a datos directos entraña dificultar en demasía la labor administrativa³²⁴; de manera que en la actualidad estos deberes se dirigen, fundamentalmente, a terceros³²⁵.

En nuestra opinión, la clave de la trascendencia tributaria está en la utilidad que le sepa dar la Administración Tributaria a los datos obtenidos, siempre dentro del respeto a los derechos humanos que garantizan la seguridad jurídica de los administrados, el Derecho a la Intimidad y el correcto aprovechamiento de los datos estrictamente necesarios, que requiere la averiguación del correcto cumplimiento de los deberes tributarios a que hubiese lugar. La utilidad que tenga la información, es una garantía para el contribuyente de que los datos no han sido aportados en vano³²⁶.

³²³ Dos ejemplos de esta jurisprudencia lo constituyen las Sentencias del Tribunal Supremo de 1 de julio de 2003 y de 12 de noviembre de 2003. En ellas, el Tribunal Supremo hace especial hincapié en dos requisitos que deben reunir la información para considerarse trascendente.

³²⁴ Sin embargo, es necesario reconocer la dificultad de limitar las potestades administrativas de investigación respecto de hechos con trascendencia tributaria directa, es decir, respecto del propio sujeto a quien se investiga, en PALAO TABOADA, C.: “La Potestad de Información Tributaria y sus límites”, AA.VV.: *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA*, Op. Cit., pp. 902 y 911.

³²⁵ No queremos abordar, de momento el punto acerca de la distinción entre los deberes de información propios y los de terceros; sin embargo, es ineludible comentar que la participación del tercero, en este sentido, debe quedar en un plano “puntual y concreto”, RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, M.: *La prueba en Derecho Tributario*, Op. Cit., p. 120. No obstante, respecto al carácter subsidiario del deber de colaboración de terceros, ha dicho RUÍZ GARCÍA, siguiendo a HENSEL, “(...) cuando la Administración tuviera objeciones a la declaración del sujeto pasivo debería dirigirse en primer lugar contra él mismo solicitándole las aclaraciones escritas u orales que creyera conveniente (...)”; sólo si las actuaciones con el sujeto pasivo habían resultado infructuosas podía la Administración dirigirse a otras personas en solicitud de información”, en *Secreto Bancario y Hacienda Pública*, Op. Cit., p. 93 y 95; también “La Potestad de Información Tributaria y sus límites”, AA.VV.: *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA*, Op. Cit., p. 139.

³²⁶ Estos derechos procuran la certeza y la seguridad jurídica que engloba la dignidad del individuo. PECES BARBA, G.: *Curso de Derechos Fundamentales (I). Teoría General*, Editorial Eudema Universidad, Madrid, 1991, pp. 19 a 22.

Y en este sentido, la oportunidad de la información juega un papel fundamental, ya que no es lo mismo establecer referencias respecto de datos o antecedentes fácticos preventivos o cautelares³²⁷, a establecerlos respecto de información con trascendencia tributaria actual.

La determinación conceptual acerca de qué se considera trascendente y cuál es la interpretación de las normas que corresponde aplicar en consecuencia, es tan confusa cuanto importante, ya que garantiza que la información sea realmente de utilidad para la Administración y que los datos no hayan sido obtenidos en vano, por lo que encontramos el concepto de trascendencia inherente al de información tributaria.

La información no siempre recae sobre hechos ya ocurridos, porque el carácter potencial de la información tributaria, siempre que se demuestre su relevancia con pruebas contundentes, puede ser de gran ayuda en la realización de una averiguación e, incluso, datos que puedan parecer irrelevantes en algún procedimiento pueden llegar a ser determinantes en un futuro próximo³²⁸.

Sin embargo, las potestades discrecionales de la Administración parten de un hecho determinado que la encamina a la mejor elección de entre varias opciones, de manera que es la valoración de esta situación objetiva la que va a ser objeto de interpretación.

No creemos atinada la generalización de estas actuaciones, por lo que resulta necesario distinguir los tipos de trascendencia tributaria a efectos de su mejor comprensión. Así, consideraríamos clasificarla en actual y potencial, atendiendo a su ubicación en el tiempo; directa o indirecta, atendiendo al grado de relación que manifieste respecto de la averiguación; y en propia o ajena, atendiendo al sujeto al que se refiera.

³²⁷ Vid. SÁNCHEZ LÓPEZ, E.: Los deberes de información tributaria de terceros desde la perspectiva constitucional, *Op. Cit.*, p 111, y también La potestad de información tributaria sobre terceros, *Op. Cit.*, p. 68.

³²⁸ Cuando se investigue, o se requiera la información, debe ser respecto de datos concretos con una clara relevancia fiscal; cuya naturaleza sea susceptible de generar consecuencias jurídico fiscales y cuyo conocimiento actual sea oportuno ya que a través del mismo, pueda “razonablemente pensarse en la existencia de una obligación tributaria”, PALAO TABOADA, C.: “La Potestad de Información Tributaria y sus límites”, AA.VV.: *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA*, *Op. Cit.*, p. 908. De acuerdo con SÁNCHEZ LÓPEZ, M.: *Los deberes de información tributaria de terceros desde la perspectiva constitucional*, *Op. Cit.*, p. 71.

La trascendencia tributaria se encuentra regulada, aunque de manera implícita, en el artículo 4 de la nueva Ley de Protección de Datos, cuando establece que los datos deben ser: “adecuados, pertinentes y no excesivos en relación con el ámbito y las finalidades determinadas, explícitas y legítimas para las que se hayan obtenido”. Estas cuestiones las determinará la discrecionalidad del órgano que evalúe la información.

Un correcto procesamiento de los datos por parte de la Administración implica toda una planificación para detectar, examinar y eliminar la información innecesaria de manera directa, de tal manera que, en caso de discrepancia, no se trasladen todos los datos recibidos³²⁹.

Para dicho procesamiento, se hace imprescindible una regulación normativa que permita diferenciar claramente el tratamiento de la información según cuál ha sido la fuente de la cual emana: si se ha obtenido del régimen jurídico de los deberes de información, en virtud de su cumplimiento, o a través de la utilización informatizada de los datos aportados en cumplimiento de dichos deberes³³⁰.

También comprende la consistencia en la utilización de los datos una vez obtenidos, ya que éstos datos deben ser utilizados exclusivamente para los fines para los cuales se han obtenido, lo que resultaría contradictorio con las comunicaciones de datos entre las Administraciones Públicas, mas aún cuando la Ley obliga a la cancelación de datos innecesarios o impertinentes para el propósito con el que fueron recabados o registrados.

Además de la necesidad de control en cuanto al cumplimiento de la cancelación de datos que no sean necesarios o procedentes, también existe un vacío legal en cuanto a la

³²⁹ Para qué van a utilizarse los datos solicitados y a qué tributos concretos se van a aplicar. Estos datos deberán venir contenidos en algún tipo de informe, estructura de investigación o procedimiento de comprobación que sirva de soporte formal y material al requerimiento de información Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 11 de febrero de 1999.

³³⁰ *Vid.*, en extenso, LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías del contribuyente*, McGraw-Hill, Madrid, 1998, p.149.

regulación normativa apropiada que delimite el régimen jurídico de utilización informatizada de los datos³³¹.

Este vacío debería ser atendido, ya que los datos recabados por la Administración Tributaria podrían presentar problemas de fugas de información, veraz o no, actualizada o no. Dichas fugas de información se podrían producir hasta otras Administraciones o, incluso, hasta particulares.

Para salvaguardar estos datos respecto de particulares, lo conveniente sería reforzar las medidas de seguridad informática y sanciones disciplinarias para los funcionarios responsables.

Cuando se recoge información personal con fines estadísticos, es necesario informar debidamente a los interesados, según lo dispone el artículo 5 de la Ley Orgánica de Protección de Datos. Esta norma contiene excepciones que a simple vista pueden interpretarse como una vulneración del legítimo derecho a la defensa, toda vez que la discrecionalidad de la Administración puede llegar a decidir acerca de la conveniencia de informar al interesado.

Sin embargo, resultaría paradójico imponer a la Administración el deber de informar a cada individuo respecto a la obtención generalizada de datos propios cuando medien ciertas circunstancias especiales y demostrables que imposibiliten tal labor, como por ejemplo el volumen de la información en la captación por suministro, la imposibilidad de localización, la desproporción de diligencias, las posibles medias compensatorias, que procedan de fuentes accesibles al público, o cuando expresamente una ley lo prevea.

³³¹ Con vacío legal, nos referimos a que es una materia que requiere mayor profundidad, debido a que aún estando regulada, puede presentar ciertas lagunas. Es nuestra posición apoyar la postura legalista de uno de los principios fundamentales del Estado de Derecho: el principio de legalidad, según el cual la Administración está plenamente sometida a la ley, sin que pueda iniciar ninguna actuación que previamente no esté atribuida por la ley, es decir, sus posibilidades de actuación estarían limitadas a una habilitación legal previa. En COSCULLUELA MONTANER, L.: *Manual de Derecho Administrativo*, Civitas, 2004, p. 305. En el mismo sentido, “(...) no hay en Derecho Español ningún “espacio franco o libre de Ley” en que la Administración pueda actuar con un poder ajurídico y libre. Los actos y las disposiciones de la Administración, todos, han de “someterse a Derecho”, han de ser “conformes” a Derecho. El desajuste, la disconformidad, constituyen “infracción del Ordenamiento jurídico» y les priva actual o potencialmente (distinción entre nulidad y anulabilidad), de validez”, en GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.: *Curso de Derecho Administrativo*, Op. Cit., p. 441.

Claro, que si estos datos se encuentran en poder de la Administración, resulta obvio el derecho del interesado a acceder e incluso a contradecir y enmendar aquellos datos propios que han sido obtenidos sin mediar consentimiento expreso.

Para terminar, podemos concluir que la trascendencia tributaria no puede quedar en un trámite burocrático, sino que tendría que erigirse en un derecho del ciudadano a exigir el contenido y la justificación de la información que se ven obligados a brindar.

9.2. La motivación

Como se ha expuesto hasta ahora, la Administración está habilitada para elegir en determinadas ocasiones entre distintas opciones, sin embargo, para poner en práctica una decisión ejecutiva debe tenerse presente que los poderes públicos ostentan poderes funcionales cuyo ejercicio debe ser justificado³³², debiendo señalarse por qué se ha adoptado una solución y no otra distinta.

En este sentido, la motivación del acto administrativo mediante el cual se realiza una solicitud de información requiere de un proceso argumental suficientemente razonado³³³, lo cual facilita no sólo el posterior control de la decisión³³⁴ sino también un

³³² Vid. FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.: *De la Arbitrariedad de la Administración*, 5ª edición, Civitas, 2008, pp. 162 y 163. En el mismo sentido que en su anterior obra: *De la arbitrariedad del legislador*, Civitas, Madrid, 1998, pp. 20 y ss.

³³³ “(...) En un Estado de Derecho sólo lo fundamentado y justificado en Derecho es razonable y sólo lo razonable es jurídicamente admisible. La cuestión clave es, pues, como ya tengo dicho, la motivación, pero no la motivación entendida en ese sentido rutinario y formal que solemos dar al término, sino como justificación resultante de un proceso argumental más o incluso menos explícito, pero apoyado siempre por razones exhibibles y sostenibles, dotadas de capacidad persuasiva y susceptibles por ello de resistir su eventual confrontación con otras en un debate abierto ante una instancia imparcial, que, en última instancia, tiene como testigo y como referencia una comunidad de hombres libres (...)”, FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.: *De la Arbitrariedad de la Administración*, *Op. Cit.*, p. 223.

³³⁴ Así ha quedado establecido en Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de enero de 1987 cuando, respecto del Expediente administrativo, señala que debe recoger los fundamentos de la decisión “(...) de forma asequible a la revisión contencioso-administrativa (...)”, ya que lo contrario supondría eludir ésta, lo que se traduce en la imposible verificación de si la decisión adoptada se somete plenamente a la Ley y al Derecho, burlándose, con ello, el derecho fundamental de solicitar y obtener la tutela judicial efectiva, es decir, una resolución fundada en Derecho. Por parte de la doctrina, Vid. FIGUERUELO BURRIEZA, A.: “Crisis constitucional y abuso del derecho a la tutela judicial efectiva”, *Revista Iberoamericana de Derecho*

control externo, extra-procesal, realizado por la colectividad, que incluso pueda facilitar el juicio que sobre ella puedan realizar los propios Tribunales³³⁵.

No nos referimos a que sea necesaria una exposición abstracta, cuya extensión resulte tan amplia que se pierda el verdadero sentido de su carácter indicador; simplemente basta con que sea “suficientemente indicativa”³³⁶ del razonamiento que acompaña una disposición, aún cuando los actos administrativos, propiamente dichos, gozan de la conocida presunción de legalidad³³⁷.

Como hemos venido explicando, los deberes de información han experimentado una evolución que ha traspasado el deber de contribuir³³⁸ para convertirse en un deber de sujeción; se ha convertido en una figura jurídica tan compleja que “encontrará específicas excepciones por motivos más intensos de protección de Derechos Fundamentales especialmente protegidos en la Constitución”³³⁹.

Dado su vertiginoso crecimiento, la obtención de información debe realizarse de una forma puntual, discriminada y siempre en el marco de una actuación inspectora³⁴⁰,

Procesal Constitucional, número 5, 2006, pp. 301 a 318. y, de la misma autora, “Crisis constitucional y abuso del derecho a la tutela judicial efectiva”, *Revista jurídica de Castilla y León*, número 7, 2005, pp. 129 a 154.

³³⁵ Vid. FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.: *De la Arbitrariedad de la Administración*, *Op. Cit.*, p. 163.

³³⁶ En este sentido, la Sentencia del Tribunal Constitucional de 18 de junio de 1982 establece que la motivación de la decisión adoptada puede ser sucinta “la motivación escueta o sucinta, si es suficientemente indicativa, no equivale a ausencia de motivación, ni acarrea nulidad”.

³³⁷ “(...) es práctica habitual por parte de los Tribunales, otorgar a la presunción de legalidad predicable de los actos administrativos un plusvalor, yendo más allá de su significado, eximiendo de hecho a la Administración de justificar su decisión e invirtiendo la carga de la prueba del lado del particular (...)”, en FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.: *De la Arbitrariedad de la Administración*, *Op. Cit.*, p. 87.

³³⁸ Vid. SÁNCHEZ PEDROCHE, J.: “El deber de motivación en los procedimientos administrativos en materia tributaria (I y II)”, *Quincena Fiscal*, número 4/1995-5/1995, Aranzadi, 1995, pp. 20 y ss.

³³⁹ En este sentido, ESCRIBANO LÓPEZ, F.: “La codificación fiscal: experiencias de la codificación en España”, *Op. Cit.*, p. 668.

³⁴⁰ Vid. LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria*, *Op. Cit.*, pp. 109 y ss.; de acuerdo con esta opinión, HERRERA MOLINA, P. M.: *La potestad de información tributaria sobre terceros*, *Op. Cit.*, p. 121 y ss.; MANTERO SÁENZ, A.: *Procedimiento en la Inspección Tributaria*, *Op. Cit.*, p. 355; también SÁNCHEZ PEDROCHE, J.: *La problemática fiscal suscitada con las cesiones de crédito como nuevo producto financiero de las Entidades Bancarias*, Palau 14, Barcelona, 1993, p. 95 y ss; MEILÁN GIL, J. L.: “El deber de información de los profesionales a la Administración Tributaria”, *Civitas*.

mediante procedimientos que respeten adecuadamente los extremos de motivación establecidos, evitando la desviación de poder, aspecto no menos importante al que nos referiremos más adelante³⁴¹.

La motivación tanto respecto de las leyes que con carácter general imponen los deberes de información para todos, como -y en especial- en los actos de requerimiento que se dirigen a determinadas personas, se convierte en una herramienta cuya utilidad puede llegar a convertirse en indispensable para validar esa exigencia³⁴².

No olvidemos que el requerimiento de información es un acto administrativo, *ergo* reclamable ante las mismas instancias para el control de su legalidad, lo cual trae como consecuencia lógica que dicho acto requiera, para su validez, no una simple enumeración, sino una motivación que justifique adecuadamente hechos y fundamentos, y que explique de manera clara e inequívoca la relación de la información solicitada con el procedimiento que se esté llevando a cabo.

Revista Española de Derecho Financiero, número 54, 1987, p. 250; PONT I CLEMENTE, J. F.: “Consideraciones en torno a la posible responsabilidad de la Administración Tributaria por requerimientos innecesarios con manifiesta prepotencia”, *Revista Técnica Tributaria*, número 4, 1989, p. 69 y ss.

³⁴¹ Cfr. con la Resolución Tribunal Económico Administrativo Central, de 10 noviembre 1993, Considerando 3º, “(...) el requerimiento de información emitido al amparo del artículo 111 de la Ley General Tributaria constituye un acto administrativo con entidad propia, no adictiva, 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, con aceptación jurídica del acto administrativo de requerimiento de información que, ineludiblemente, obliga a exigir la constancia de su justificación o de los motivos por los que se emite para que, así, por los órganos encargados, en su caso, del examen de su adecuación a Derecho, pueda ejercitarse con plenitud su función (...)”.

³⁴² Vid. RUÍZ GARCÍA, J.: *Secreto Bancario y Hacienda Pública*, Op. Cit., pp. 114 y 115; PALAO TABOADA, C.: “La Potestad de Información Tributaria y sus límites”, AA.VV.: *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA*, Op. Cit., pp. 889 y ss.

10. Naturaleza jurídica de los deberes de información

Respecto de su naturaleza jurídica, HERNÁNDEZ GIL opina que las obligaciones jurídicas son el género, mientras que los deberes representan una de sus clases³⁴³, de lo que se deriva que no todos los deberes jurídicos son obligaciones. Hay deberes en los cuales no se descubren derechos subjetivos³⁴⁴, al menos de modo inmediato.

PÉREZ ROYO califica el deber de prestación tributaria como un deber de naturaleza no obligacional, sino de naturaleza mas diversa y compleja, aunque reconoce que puede hablarse de identidad entre el vínculo obligacional y el vínculo tributario³⁴⁵.

Para SOLER ROCH³⁴⁶, la naturaleza jurídica de los deberes de información corresponde a la de un deber jurídico, que juega un papel instrumental respecto de la obligación tributaria principal, real o potencial. Otra cosa es que puedan considerarse obligaciones accesorias³⁴⁷.

Tomando como punto de partida las distinciones clásicas de la lengua alemana, desarrollada fundamentalmente a través de las obras de HENSEL y BLUMENSTEIN, que como vimos, distingue el derecho tributario formal del material:

³⁴³ El deber jurídico integrado en la relación obligatoria se equipararía a la deuda, y el derecho subjetivo o poder jurídico correspondiente a aquel deber, asume la fisonomía de crédito. No hay deuda sin crédito, y a la inversa. HERNÁNDEZ GIL, A.: *Derecho de Obligaciones, Op. Cit.*, pp. 62 y 63.

³⁴⁴ La obligación es el deber jurídico de un sujeto de realizar una prestación a favor de otro que ostenta el poder de exigírsela. El poder de exigencia atribuido al sujeto pasivo se inscribe en el concepto de derecho subjetivo. *Vid.* LACRUZ BERDEJO, J. L.; LUNA SERRANO, A. y RIVERO HERNÁNDEZ, F.: *Parte general del Derecho Civil*, Tomo I, volumen 39, Bosch, Barcelona, 1990, pp. 10 y 11.

³⁴⁵ *Vid.* PÉREZ ROYO, F.: “El pago de la deuda tributaria por un tercero”, *Op. Cit.*, pp. 270 a 278.

³⁴⁶ *Vid.* SOLER ROCH, M. T.: “Notas sobre la configuración de los deberes y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Op. Cit.*, p. 13.

³⁴⁷ “(...) las nociones de obligación y deber en el ámbito tributario responden a situaciones jurídicas subjetivas de distinto contenido que se manifiesta en las posiciones asumidas, en cada caso, por las partes: en la obligación, un vínculo creado por la existencia de un derecho de crédito; en el deber, una situación de sujeción no vinculada a la existencia de ningún derecho subjetivo (...)”, p. 8. *Cfr.* con SOLER ROCH, M. T.: “Notas sobre la configuración de los deberes y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Op. Cit.*, pp. 8, y ss.

La obligación contiene verdaderos derechos subjetivos, es decir, un derecho de crédito cuyo contenido es económico, mientras que el deber contempla sólo situaciones de sujeción.

El incumplimiento de la obligación conlleva una sanción de tipo indemnizatorio, a diferencia del incumplimiento de los deberes de información, cuya sanción tiene un contenido de carácter preventivo o represivo.

Los deberes tributarios asumen una posición sustancialmente distinta de la que asume el deudor de una obligación, pues su conducta no es exigible en virtud de un vínculo establecido con la contraparte (acreedor), sino por una situación de sujeción que deriva directamente de la Ley.

La posición jurídica que asume la Administración también es distinta de la del acreedor, ya que no detenta derechos subjetivos sino potestades, ni actúa en su propio interés sino en cumplimiento de la Ley.

Para LOZANO SERRANO³⁴⁸ la teoría manejada en los albores del Derecho tributario, establece que ninguna de las dos partes puede influir unilateralmente sobre el contenido de la posición jurídica correspondiente a la otra, siendo titulares exclusivamente de los derechos, potestades y deberes jurídicos que la ley vincula a la realización de determinados presupuestos de hecho.

La naturaleza jurídica de los deberes de información es la de auténticos deberes públicos de prestación, de lo cual se deduce la reserva de ley en el establecimiento y regulación de los mismos por mandato del artículo 31.3 de la Constitución Española, y la necesidad de establecer un régimen jurídico concreto, en el cual se distinga el principio de legalidad, entre otros principios básicos presentes en las normas que desarrollen dicho régimen.

³⁴⁸ En este sentido, LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, Op. Cit., pp. 83 y ss.

11. Determinados aspectos de los deberes de información

El mero hecho de la convivencia en una sociedad organizada implica que los particulares debemos cumplir con determinados deberes tributarios, cuyo fundamento deviene de nexos jurídicos que los vinculan de forma coactiva, en función de la relación general de sujeción del individuo al Estado.

Por lo tanto, esta vinculación se justifica por la simple pertenencia de las personas al ente público que solicita e impone el deber de información a través de un acto de autoridad³⁴⁹, en el ejercicio del poder que detentan y sin que se exhiba ningún derecho subjetivo o de crédito, por parte de la Administración, que haga nacer dicho deber frente al particular³⁵⁰.

Los deberes de información ofrecen varios aspectos problemáticos cuyo análisis se hace necesario, entre ellos su naturaleza jurídica y el origen de la relación de la que traen causa.

³⁴⁹ La conducta de la Administración “(...) se manifiesta en un plano de supremacía (la Administración en el ejercicio de sus potestades) y subordinación (el particular en el cumplimiento de sus deberes). Esta sujeción, sin embargo, no reproduce el viejo esquema de la relación de poder, en la medida en que el ejercicio de las potestades administrativas se produce, precisamente, en cumplimiento de la ley y con sujeción a la misma, y tendiendo en cuenta por otra parte, que la defensa del administrado está garantizada por la posibilidad de revisar, en vía jurisdiccional, los actos administrativos dictados con ocasión del procedimiento tributario (...)”, en “Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes (...)”, SOLER ROCH, M. T.: “Notas sobre la configuración de los deberes y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Op. Cit.*, p. 15; En este mismo sentido, siguiendo a la doctrina alemana SÁNCHEZ SERRANO nos señala que “(...) tal relación ha de entenderse según y conforme a los principios del Estado de Derecho o del Estado social de Derecho. Es decir, que de acuerdo con dichos principios son inconcebibles (...) una sujeción ilimitada e incondicional del particular y un poder absoluto del Estado en orden al establecimiento de tales deberes. La creación, la exigencia y el cumplimiento de estos últimos deberán efectuarse a través de los oportunos cauces legales y jurídicos”, en *La Declaración Tributaria, Op. Cit.*, p. 22.

³⁵⁰ Para ROMANO S.: “(...) poder en sentido estricto (o potestad) y derecho subjetivo estarían en el *commune genus* de los poderes en sentido amplio, ...pero el primero se desenvolvería en una dirección o aspecto genérico, no tendría objetos singularmente determinados, no se resolvería en pretensiones hacia otros sujetos y, por tanto, no sería correlativo a obligaciones, mientras que el derecho subjetivo se desenvolvería siempre en una concreta y particular relación jurídica con una determinada cosa o frente a determinadas personas que, por el contrario, tendrían obligaciones correspondientes (...), en ROMANO, S.: *Fragments de un Diccionario Jurídico*, Traducción a cargo de SENTIS MELENDO, S., y AYERRA REDÍN, M, Editorial Ediciones Jurídicas Europa-América. Buenos Aires, 1964, pp. 20 y ss.

En cuanto al sujeto pasivo consideramos el aspecto volitivo y el aspecto subjetivo protegido y respecto de la parte activa, las prerrogativas de la Administración. De la relación entre ambos sujetos abordaremos el aspecto temporal de la relación, contenido económico de la misma, finalidad perseguida, la reacción prevista en caso de incumplimiento y, finalmente, la opinión del legislador, tal y como veremos a continuación.

11.1. Aspectos del elemento subjetivo

11.1.1. Situaciones jurídicas subjetivas

El contenido de verdaderos derechos subjetivos, en oposición a situaciones de sujeción, ha sido una aportación conceptual de ROMANO³⁵¹, seguida por FANTOZZI³⁵², MAFFEZZONI³⁵³ y MICHELI³⁵⁴, en Italia, que sin duda ha servido de inspiración a PÉREZ DE AYALA³⁵⁵ y GONZÁLEZ GARCÍA³⁵⁶, en España, cuya tesis se desarrolla sobre la base de que las situaciones jurídicas subjetivas, en las cuales pueden encontrarse los administrados frente a la Administración, se resumen en tres categorías:

Deber jurídico general, que afecta a todo administrado, sujeto genéricamente a los mandatos de las leyes tributarias; deber jurídico particular, que es la posición jurídica del

³⁵¹ Vid. ROMANO S.: *Fragmentos de un Diccionario Jurídico*, *Op. Cit.*, pp. 109 y ss.

³⁵² Para FANTOZZI, el elemento diferenciador de ambas situaciones radica en la tutela concedida por el ordenamiento. Las obligaciones suponen un derecho de crédito que puede hacerse vales en vía ejecutiva por parte del acreedor, en cambio, los deberes no atribuyen tutela ejecutiva a la otra parte, en FANTOZZI, A.: *La solidarietà nel Diritto Tributario*, *Op. Cit.*, pp. 198 a 214.

³⁵³ Vid. MAFFEZZONI, F.: *Profili di una teoria giuridica generale dell'imposta*, *Op. Cit.*, pp. 69 y ss.

³⁵⁴ Vid. MICHELI, G.: *Corso di Diritto Tributario*, *Op. Cit.*, pp. 145 a 150.

³⁵⁵ En este sentido, PÉREZ DE AYALA, J.: "Potestad administrativa y relación jurídica (I). La concepción de la relación tributario como relación de poder", *Op. Cit.*, p. 164.

³⁵⁶ Cfr. con GONZÁLEZ GARCÍA, E, y LEJEUNE VALCÁRCCEL, E.: *Derecho Tributario*, *Op. Cit.*, pp. 121 y 122.

realizador del presupuesto de hecho de la norma tributaria, y obligación, modalidad que se caracteriza porque el deber jurídico particular que está integrado en una relación obligatoria, es una deuda, y el derecho subjetivo correspondiente es un derecho de crédito.

Las obligaciones tributarias para FANTOZZI³⁵⁷ llevan implícitas un derecho de crédito que puede hacerse tutelar en vía ejecutiva; y según MAFFEZZONI³⁵⁸, las situaciones de mera sujeción son características de los deberes tributarios.

Es decir, los deberes ofrecen la posibilidad de exigencia coactiva, sin la presencia de la cual, en opinión de PÉREZ DE AYALA Y GONZÁLEZ GARCÍA, pierden su carácter de obligación³⁵⁹. Consecuentemente, si al deber del administrado no corresponde un derecho subjetivo, para GONZÁLEZ HERNÁNDEZ no constituye una obligación³⁶⁰.

En opinión de SOLER ROCH, la Hacienda Pública es titular de un derecho de crédito frente al particular con un contenido obligacional (obligación tributaria), o a la inversa (derecho de devolución); sin embargo, la Administración es titular de funciones gestoras, no de derechos de crédito, ya que se establece una relación que no se encuentra vinculada a ningún derecho subjetivo, sino a la posición del particular que se encuentra sujeto a determinados comportamientos³⁶¹.

Se habrá de identificar el título en virtud del cual se solicita la información, y de allí se podrá extraer la naturaleza de cada una de las situaciones jurídicas subjetivas, de forma que se trata de una obligación cuando se halle involucrado un derecho de crédito; y de un deber, cuando sea una situación de sujeción que no esté vinculada a derecho subjetivo alguno.

³⁵⁷ Vid. FANTOZZI, A.: *La solidarietà nel diritto tributario*, *Op. Cit.*, p. 212.

³⁵⁸ Vid. MAFFEZZONI, F.: *Profili di una teoria giuridica generale dell'imposta*, *Op. Cit.*, p. 91.

³⁵⁹ En este sentido, PÉREZ DE AYALA, J. "Potestad administrativa y relación...", p. 164. Autor que ha mantenido su posición, en correspondencia con GONZÁLEZ GARCÍA, E, y LEJEUNE VALCÁRCEL, E.: *Derecho Tributario*, *Op. Cit.*, pp. 121 y 122.

³⁶⁰ En el mismo sentido, Vid. GONZÁLEZ HERNÁNDEZ, F.: "Una contribución al estudio de los deberes tributarios", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, número 69, Civitas, 1991, p.7.

³⁶¹ *Cfr.* con SOLER ROCH, M. T.: "Notas sobre la configuración de los deberes y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *Op. Cit.*, p. 15.

11.1.2. El elemento volitivo

La voluntad del individuo ha sido el criterio distintivo utilizado por CASADO OLLERO para diferenciar los deberes administrativos de prestación a que están llamados los particulares, y señala que “(...) “Los deberes administrativos de prestación pueden, en modo descriptivo, considerarse como aquellas situaciones jurídicas impuestas a los particulares y en virtud de los cuales éstos resultan coactivamente impelidos a efectuar aquellas actividades personales que le son exigidas por la Administración para el desempeño de una función pública”³⁶².

Respecto del ámbito de la filosofía del derecho, ASÍS ROIG considera excesivo el concepto de deber. Señala que si el ordenamiento jurídico establece determinadas imposiciones, sería irreal e incomprensivo para los ciudadanos entender que se trata de figuras incondicionales como lo son los deberes, que son compelidos por fundamentos mas elevados³⁶³. La obligación es solamente el vínculo que nos sujeta a la consecución de un fin: el bienestar general.

En esta misma línea se ubica PITA GRANDAL, para quien “(...) la obligación de proporcionar información requiere ser diferenciada (...), de los deberes formales (...)” De hecho, hasta se produce una duda en su planteamiento cuando manifiesta que la normativa que se dirige a hacer efectivo el sistema tributario, forme parte del Derecho tributario formal³⁶⁴.

Aquellas normas que delimiten una obligación de hacer o no hacer alguna cosa, que supongan, en suma, una limitación a la libertad de los ciudadanos, no pueden en modo

³⁶² Vid. CASADO OLLERO, G.: “La colaboración con la Administración Tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco”, *Op. Cit.*, p. 158.

³⁶³ Vid. DE ASÍS ROIG, R: *Deberes y Obligaciones en la Constitución*, *Op. Cit.*, p. 67.

³⁶⁴ “(...) incluso reconociendo que el ordenamiento configura, además del deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, una serie de obligaciones dirigidas a hacer efectivo el sistema tributario, no puede considerarse que las normas que configuran esta última sean, sin excepción, normas de Derecho Tributario formal (...)”, en PITA GRANDAL, A. M.: “Sujetos pasivos y responsables tributarios”, en AA.VV.: *La posición subjetiva pasiva en la información tributaria sobre terceros*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1997, pp. 738 y 739.

alguno ser consideradas normas de naturaleza formal; serán normas de Derecho tributario formal y configurarán deberes formales, a nuestro entender, exclusivamente aquellas que establecen procedimientos, cauces, vehículos de ejecución de las normas materiales, que son las que configuran derechos y obligaciones (...)”³⁶⁵. Ciertamente, las declaraciones-liquidaciones que forman parte de este conjunto, configuran verdaderos actos administrativos a cargo de los particulares.

Además de la obligación tributaria principal, el ordenamiento regula otras posiciones a cargo del sujeto pasivo que se han dado en llamar “deberes”, los cuales se dirigen a coadyuvar con el sistema tributario. Sin embargo, “(...) no parece justificado (...) apartarse del concepto jurídico privado de obligación *ex lege*, aplicable a una serie de posiciones subjetivas pasivas, entre las que se encuentra el deber de proporcionar información (...)”³⁶⁶.

11.1.3. Las facultades de la Administración

En opinión de ROMANO³⁶⁷, para estudiar los deberes de información es necesario acudir a la igualdad de la relación, de forma que las prerrogativas de la Administración le sirven para sostener que una de las dos partes de la relación debe ser portadora de un derecho subjetivo que faculte a exigir un determinado comportamiento, “(...) parece oportuno que en el campo del Derecho se hable de deberes en sentido estricto cuando no sean correlativos de derechos, y se hable de obligaciones en el supuesto contrario (...)”³⁶⁸.

³⁶⁵ Vid. PITA GRANDAL, A. M.: “Sujetos pasivos y responsables tributarios”, *Op. Cit.*, pp. 736 y 737.

³⁶⁶ Cfr. con PITA GRANDAL, A. M.: “Sujetos pasivos y responsables tributarios”, *Op. Cit.*, pp. 738 y 739.

³⁶⁷ Vid. ROMANO, S.: *Fragments de un Dictionnaire Juridico*, *Op. Cit.*, pp. 110 y 111.

³⁶⁸ Vid. ROMANO, S.: *Frammenti di un Dizionario Giuridico*, Giuffrè, Milano, 1983, p. 105.

Las facultades de la Administración son el elemento al que acuden MARTÍN QUERALT; LOZANO; CASADO; y TEJERIZO LÓPEZ para el análisis de los deberes de información. Tienen claro que una obligación tributaria implica el ingreso de una cantidad pecuniaria por parte del particular y, aunque dotar a la Administración de facultades para exigir el tributo no es óbice para colocarse en posición diferente, cuando se le otorgan facultades para exigir el cumplimiento de otros deberes o conductas de contenido no pecuniario, éstos se perciben claramente como deberes jurídico públicos³⁶⁹.

Este criterio se complementa con el hecho de no trasladar los conceptos fuera de contexto; una cosa es adoptar el término de obligaciones del derecho civil y otra muy distinta es trasvasar los elementos que componen el derecho civil de obligaciones a la materia del Derecho Administrativo Tributario.

Para LÓPEZ MARTÍNEZ, el deber sería aquel vínculo jurídico que la Administración impone a los particulares en ejercicio de su poder. Se origina directamente de la ley, ya sea porque lo determine expresamente o porque lo disponga el ejercicio de estas diversas potestades administrativas³⁷⁰.

³⁶⁹ “(...) Dado el contenido primordialmente económico del tributo, puede obviamente mantenerse su concepción como obligación, pero quizás a costa de ensanchar de tal manera esta categoría que le haría perder sus perfiles originarios e identificativos. Razones de adecuación a la terminología legal pueden permitir el mantenimiento de los términos del Derecho de obligaciones, pero con la conciencia de que ello no supone poder aplicar a la denominada obligación tributaria el régimen jurídico propio de aquella rama del Derecho, y ni siquiera los principios institucionales que la configuran, que se oponen en su raíz a los definidores del tributo (...)”, en MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G; y TEJERIZO LÓPEZ J.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Op. Cit. p. 83.

³⁷⁰ “Las prestaciones objeto o contenido del específico deber de información, trascienden del propio acto de cumplimiento. En el sentido de que éste es el último eslabón, de una serie de actividades, conductas del obligado en cumplimiento del deber, prestaciones personales, en las que habrá empleado actividades corporales o intelectuales, y la puesta al servicio del cumplimiento de las mismas, de una serie de medios y de organización que no quedan reflejadas en el acto final de cumplimiento, en el que se aportan los datos, informes o antecedentes, una vez que éstos han sido objeto de un proceso de obtención y tratamiento a cargo del obligado, para el exacto cumplimiento de la prestación objeto del deber”. Vid. LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria*, Op. Cit., p. 224.

11.1.4. El elemento económico

En la doctrina tradicional, el elemento económico es el elemento al que con mayor frecuencia se ha acudido a fin de determinar la distinción entre el deber y la obligación en nuestra materia³⁷¹.

BERLIRI, quien se decantó por el carácter patrimonial de la prestación como elemento principal elemento caracterizador³⁷², sostiene que “(...) si la prestación tiene carácter patrimonial se estaría en presencia de una obligación, mientras que el caso contrario, sería un deber (...)”³⁷³; en el mismo sentido se pronuncia PUGLIESE, quien funda los caracteres del deber de información sobre una no demostrada relación de accesoriedad entre obligación y deber³⁷⁴.

³⁷¹ Cfr. con BERLIRI, A. D.: *Principios de Derecho Tributario, Op. Cit.* pp. 11 y 12. En este mismo sentido, CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. y MARTÍN DELGADO, J. M.: *Ordenamiento Tributario Español, Op. Cit.*, p. 246. En el mismo sentido, SOLER ROCH, M. T.: “Notas sobre la configuración jurídica de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Op. Cit.*, pp. 5 y ss.

³⁷² A esta corriente se ha criticado la abstracción de sus objetivos, y la idoneidad con que puede valorarse económicamente, en otras palabras: la obligación tributaria puede ser valorada en términos económicos que no den lugar a equívocos, mientras que los deberes tributarios no. En BERLIRI, A. D.: *Principios de Derecho Tributario, Op. Cit.* p. 79.

³⁷³ Vid. BERLIRI, A. D.: *Principi di Diritto Tributario, Op. Cit.*, pp. 11 y 12. Por parte de la doctrina Española que se manifiesta de acuerdo con esta teoría, CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. y MARTÍN DELGADO, J. M.: *Ordenamiento Tributario Español, Op. Cit.*, p. 232. Las teorías patrimoniales sobre el objeto de la obligación en materia civil, parten de la idea de que el comportamiento humano es libre e incoercible y la actuación del deudor no puede ser objeto de señorío por parte del deudor. Frente al concepto tradicional de obligación, apoyado en las Instituciones de Justiniano, y la formulación de tal concepto en la obra de SAVIGNY, en los que la obligación era concebida como un vínculo entre dos personas, acentuando sobre todo el aspecto subjetivo de la misma, el Derecho germano, por el contrario, trató de destacar el contenido patrimonial de dicho vínculo. Vid. CASTAN TOBEÑAS, J.: *Derecho Civil Español, Común y Foral, Op. Cit.*, p. 49. A partir de esta afirmación la doctrina moderna trató de revisar la concepción clásica de la obligación cuestionando la tesis tradicional sobre la naturaleza del derecho de crédito, que lo venía configurando como un derecho del acreedor dirigido fundamentalmente a obtener un comportamiento del deudor, y considerando como verdadero contenido del deber jurídico a cargo del deudor, pero no tanto la prestación o *debitum*, como la sujeción de su persona, o de su patrimonio al poder de agresión o coacción del acreedor. DE LOS MOZOS, J.: “Concepto de obligación”, *Op. Cit.*, pp. 985 y ss.; DIEZ-PICAZO DE LEÓN, L.: *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial, Op. Cit.*, pp. 90 y ss.; CASTAN TOBEÑAS, J.: “Derecho Civil Español, común y foral”, *Op. Cit.*, pp. 59 a 61.

³⁷⁴ Vid. el análisis que se realiza al respecto en HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F.: “Una contribución al estudio de los deberes tributarios”, *Op. Cit.*, p. 6.

Por su parte, CORTÉS DOMÍNGUEZ considera que “(...) el concepto de obligación exige una prestación con contenido patrimonial; el deber en cambio, no (...)”³⁷⁵.

En este sentido, VEGA HERRERO y MUÑOZ DEL CASTILLO, basan su opinión en el hecho que el contenido de estas prestaciones a las cuales denominan deberes, no tienen ese carácter patrimonial, por lo que es más correcto hablar de deberes, ya que es un “(...) concepto conciso, de amplia aceptación doctrinal y suficientemente expresivo de que son prestaciones debidas a la Administración Tributaria que no tienen un contenido dinerario (...)”³⁷⁶.

Sin embargo, para la jurisprudencia del Tribunal Económico Administrativo, toda prestación debe ser susceptible de valoración económica para calcular su contenido implícito³⁷⁷.

De forma que, aún cuando los deberes de información no consistan principalmente en prestaciones de dar dinero, su complejidad creciente hace que signifique, en ocasiones, una carga onerosa para los llamados a satisfacerlos, según PALAO TABOADA y CASADO OLLERO, quienes se suman a esta opinión³⁷⁸, lo que tampoco se podría interpretar como una obligación pues su contenido oneroso no es la causa de su existencia.

³⁷⁵ Vid. CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. y MARTÍN DELGADO, J. M.: *Ordenamiento Tributario Español, Op. Cit.*, p. 245.

³⁷⁶ Los citados autores entienden que “(...) el legislador opta por la expresión obligaciones, en lugar de la de deber, quizás, por la mayor connotación de vinculación a su cumplimiento que éste término tiene (...)”, en VEGA HERRERO, M.: *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo II-A, Edersa, Madrid, 1985, p. 121.

³⁷⁷ Ha de tenerse en cuenta que el cumplimiento de cualquier deber de información no es algo desdeñable. Puede acarrear para la persona obligada, gastos cuya cuantía puede oscilar en gran medida, desde importes ínfimos hasta cuantías realmente considerables. Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (Vocalía 1ª) de 10 septiembre 1997, Fundamento Jurídico 8.

³⁷⁸ Según PALAO TABOADA: “(...) El cumplimiento de estos deberes puede ser bastante más gravoso, en horas de trabajo o en coste administrativo, para el particular obligado que el de autoliquidar sus impuestos (...)”, en PALAO TABOADA, C.: “La Potestad de Información Tributaria y sus límites”, AA.VV.: *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA*, Op. Cit., p. 132. En el mismo sentido: “(...) hay otros deberes, llamados deberes formales que suponen para el sujeto pasivo más injerencia y mayor coste económico que la propia obligación principal o material de pago (...)”, en CASADO OLLERO, G.: “Esquemas conceptuales y dogmáticos del Derecho Tributario: evolución y estado actual”, Op. Cit., p. 711.

VANONI reconoce un verdadero derecho de crédito a la obligación atribuido directa o indirectamente por el ordenamiento jurídico, que le permite exigir del particular una prestación patrimonial, por lo general en moneda, con la que hacer frente a las cargas públicas³⁷⁹.

La doctrina moderna ha mostrado sus reservas respecto del criterio patrimonial como fundamento de los deberes de información, y en este sentido SÁNCHEZ SERRANO destaca la relación de los deberes de información con los deberes de declaración, en los cuales los servicios prestados por un gestor o un asesor fiscal “(...) en orden a la presentación de una declaración son evaluables económicamente (...)”³⁸⁰.

En el mismo sentido, FERREIRO LAPATZA ha destacado que los deberes formales que normalmente acompañan a los tributos “(...) se concretan en verdaderas prestaciones personales (...), a veces tan gravosas como las patrimoniales en que el tributo consiste (...)”³⁸¹; de la misma forma, para PALAO TABOADA, “(...) el cumplimiento de estos deberes puede ser bastante más gravoso, en horas de trabajo o en coste administrativo para el particular obligado, que el de autoliquidar sus impuestos (...)”³⁸².

Creemos que el cumplimiento de los deberes tributarios no tiene por finalidad directa el aporte de medios económicos a la Administración Tributaria quien, por su parte, no ejerce ningún derecho de crédito como en el caso de la obligación tributaria.

³⁷⁹ Cfr. con BERLIRI, A. D.: *Principios de Derecho Tributario*, Op. Cit., p. 77

³⁸⁰ Vid. SÁNCHEZ SERRANO, L.: *La Declaración Tributaria*, Op. Cit., p. 119 y ss.

³⁸¹ En este sentido, FERREIRO LAPATZA, J. J.: *Curso de Derecho Financiero español*, 11º Edición, volumen I Marcial Pons, Madrid, 1998, p. 66.

³⁸² Cfr. con PALAO TABOADA, C.: “La Potestad de Información Tributaria y sus límites”, AA.VV.: *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA*, Op. Cit., p. 900.

11.2. La finalidad

En opinión de GARCÍA DE ENTERRÍA, los deberes de información se exigen a los administrados para hacer surgir consideraciones abstractas de interés común, y no son tendentes al enriquecimiento del patrimonio de la Administración o de su organización³⁸³.

Para NEVADO-BATALLA, es obligatorio informar a la Administración, porque ésta tiene derecho a saber. Este principio está dirigido en un primer momento a la Administración, pero se extiende a la población como sede legítima e interesada en aquél derecho³⁸⁴.

11.3. El aspecto temporal de la relación. Extinción de los deberes de información

Siguiendo a HENSEL, quien basa su opinión en el aspecto temporal de la relación, se considera que mientras la concreta relación jurídico tributaria obligacional es una relación transitoria, los deberes autónomos impuestos por el Derecho Administrativo Tributario crean, sobre todo, relaciones duraderas entre el órgano tributario y aquella persona respecto de la que, simultánea o sucesivamente, nacen una serie de relaciones jurídico tributarias³⁸⁵, aspecto determinante en cuanto a la extinción de dicho deber.

En cuanto a la extinción de los deberes de información, es fundamental acotar que tanto los deberes como los derechos que generan relaciones jurídicas entre los ciudadanos

³⁸³ Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.: *Curso de Derecho Administrativo, Op. Cit.*, p. 112.

³⁸⁴ Vid. NEVADO-BATALLA MORENO, P.: *La intervención Administrativa en la Industria: Seguridad y Control*, Editorial Comares, Granada, 2000, p. 138.

³⁸⁵ Cfr. con HENSEL, A.: *Derecho Tributario*, Traducción y Estudio Preliminar a cargo de BÁEZ MORENO, A.; GONZÁLEZ CUELLAR, M^a L.; y ORTÍZ CALLE, E., Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A, Madrid, 2005, pp. 250 y 251.

y la Administración tengan una existencia definida en el tiempo, entre otras cosas, para preservar la seguridad jurídica de los primeros.

Recordemos, con VEGA HERRERO, que la caducidad “(...) supone que una facultad o un derecho potestativo nace con un plazo de vida pasado el cual se extingue (...)”, mientras que la prescripción “(...) implica la extinción de un derecho no porque tenga una duración limitada o prefijada sino por estar inactivo durante cierto tiempo (...)”³⁸⁶.

Desde luego, si tomásemos en cuenta la precisión de ROMANO, los actos administrativos que establecen los deberes de información no podrían considerarse objeto de prescripción, ya que las potestades son las que caducan, mientras que los derechos prescriben; es decir, que la figura jurídica que afecta la obtención de información es la caducidad, sobrevenida a consecuencia de la inercia en el ejercicio por parte de la Administración, no la prescripción³⁸⁷.

Para un sector de la doctrina “(...) la ausencia de una referencia expresa a la aplicación de la prescripción a estos deberes de colaboración no es (...) argumento para negar la aplicación de los efectos del paso del tiempo. Los sujetos obligados por estos deberes se van a ver afectados necesariamente por la prescripción de determinados derechos o facultades de la Administración, dado que ello afectará necesariamente a la trascendencia tributaria de la información que han de facilitar a la Administración (...)”³⁸⁸.

³⁸⁶ Cfr. con VEGA HERRERO, M.: *La prescripción de la obligación tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1990, p. 19.

³⁸⁷ Según HINOJOSA TORRALVO: “(...) la Administración tiene derechos susceptibles de prescribir y potestades susceptibles de caducar (...)”, HINOJOSA TORRALVO, J. J.: *Los créditos de Impuesto en el Sistema Tributario Español*, Cedecs, Barcelona, 1995, p. 282.

³⁸⁸ Vid. HURTADO GONZÁLEZ, J. F.: “Límites temporales a la potestad de obtención de información tributaria sobre terceros”, en *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, número 103, 1999, Madrid, p. 492.

Sin embargo, otro sector defiende que el deber de informar es imprescriptible³⁸⁹, en concordancia con la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. La causa normal de extinción del deber de información es su cumplimiento. En contraposición a la teoría de la perennidad de este deber, encontramos circunstancias tales como: 1) la imposibilidad sobrevenida, 2) el transcurso del tiempo, 3) la consecución de la finalidad del deber y 4) la anulación del acto administrativo (o disposición) que lo haya originado³⁹⁰. Todas ellas son circunstancias que pueden llegar a extinguir la exigencia de este deber.

1) La imposibilidad sobrevenida: Los artículos 1182 y siguientes del Código Civil español, aplicable a todo tipo de deberes de carácter público y privado, establecen la extinción de los deberes cuando sobreviene una imposibilidad no imputable al sujeto pasivo, siempre y cuando dicha imposibilidad se produzca en un momento posterior al nacimiento de dichos deberes.

2) Con respecto al transcurso del tiempo: Como motivo de extinción del deber tributario de información, a su vez, puede manifestarse en dos aspectos: por la prescripción del derecho que ostenta la Administración para determinar la deuda tributaria y por la caducidad del plazo durante el cual debía presentarse dicha información.

3) Una vez que ha sido conseguida la finalidad que da origen al deber específico de informar, la información que ha sido solicitada mediante requerimiento carecería de interés, y por consiguiente, sería causa de extinción de la misma.

4) El carácter instrumental de estos deberes limita su existencia, pues una vez que caduca la potestad de la Administración para liquidar la obligación tributaria material,

³⁸⁹ En este sentido, AGÜALLO AVILÉS: “El deber de informar de terceras personas (...) es imprescriptible”, en “Algunas cuestiones polémicas del Procedimiento Inspector: un análisis jurisprudencial (I)”, *Quincena Fiscal*, número 21, 1994, p. 15; de igual forma: “(...) esta obligación de facilitar información de los terceros relacionados con las personas o las entidades a las que se solicita información por parte de la Administración Tributaria no está afectada por la prescripción (...)”, *Cfr.* con CHECA GONZÁLEZ, C.: *Reclamaciones y Recursos Tributarios*, Aranzadi, Pamplona, 1997, p. 363.

³⁹⁰ Seguimos a HERNÁNDEZ GONZÁLEZ en cuanto a los motivos de extinción de este tipo de deberes. *Vid.* HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F.: “Una contribución al estudio de los deberes tributarios”, *Op. Cit.*, p. 21 a 23.

también produce la caducidad de estos deberes, cuando éstos encuentran origen en un acto administrativo.

En este sentido, la declaración de ilegalidad o de inconstitucionalidad por el Tribunal Constitucional o por el TS, de la disposición legal o reglamentaria que ha dado origen a este deber, o la nulidad o anulabilidad del acto, lleva implícita la extinción de este deber.

12. La reacción prevista en caso de incumplimiento

Es muy interesante el aporte de FALCÓN y TELLA, para quien el deber como especie de las obligaciones, lleva intrínsecamente la posibilidad de coacción en caso de incumplimiento³⁹¹.

Cuando examina los deberes de información, PÉREZ ROYO acude al ámbito sancionador. Entiende que la sanción está prevista permanentemente en una relación jurídica y que el mejor criterio para diferenciar estas relaciones es acudir a los diferentes tipos de sanciones.

Según este planteamiento, el incumplimiento del deber lesiona un interés subjetivo (el Derecho de crédito) cuando afecta a una situación de tipo obligacional, y la sanción a que da lugar tiene un carácter indemnizatorio destinada a resarcir al acreedor de los perjuicios ocasionados, mientras que el incumplimiento de un deber afecta la situación de sujeción de un particular, produciendo una lesión directa de la norma, cuya consecuencia es la imposición de una sanción³⁹².

³⁹¹ Vid. FALCÓN Y TELLA, R.: “El tributo como instituto jurídico. Vínculos que lo integran”, AA.VV.: *Estudios en de Derecho Financiero y Tributario. Homenaje al profesor VICENTE-ARCHE DOMÍNGO, F.*, Op. Cit., pp. 33 y 34.

³⁹² Vid. PÉREZ ROYO, F.: *Infracciones y sanciones Tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1972, pp. 24 y 25. Acerca del carácter de las sanciones, CRESPO IRIGOYEN, M. G.: *La potestad sancionadora de la Administración Tributaria*, Editorial Jurídica Venezolana. Caracas, 2006, p. 245.

Para SOLER ROCH, en el caso de las obligaciones, la reacción administrativa prevista para casos de incumplimiento es la indicada para la lesión del interés subjetivo del derecho de crédito, es decir, con carácter indemnizatorio; mientras que el incumplimiento de una norma emanada de la Administración en el ejercicio de su potestad para exigir determinada conducta, lesiona directamente una norma para la cual se prevé una sanción³⁹³.

VEGA HERRERO y MUÑOZ DEL CASTILLO³⁹⁴ consideran que la reacción sancionadora de la administración prevista para cuando se incumpla un norma contentiva de un derecho objetivo, genera una reacción de tipo sancionador, que posibilita el ejercicio de un derecho de crédito respecto del particular, consistente en resarcir y compensar los daños causados, mientras que el incumplimiento del deber de información lleva aparejada una reacción de tipo sancionador.

13. Clases de límites al cumplimiento de los deberes de información

Con carácter general o a través del requerimiento individualizado, la solicitud de información se ha desarrollado conforme a las nuevas tendencias, por lo que es necesario que las garantías del contribuyente evolucionen a la par³⁹⁵.

³⁹³ Cfr. con SOLER ROCH, M. T.: “Notas sobre la configuración de los deberes y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Op. Cit.*, p. 8.

³⁹⁴ Vid. VEGA HERRERO, M.: y MUÑOZ DEL CASTILLO, J.: *Comentarios a las leyes Tributarias y Financieras*, *Op. Cit.*, p. 121 y ss.

³⁹⁵ Según AGULLÓ AGÜERO: “(...) no se ha añadido nada en la nueva legislación respecto al contenido y significado de los deberes de sigilo y secreto de los funcionarios de la Administración, y no se ha incorporado nada que garantice conforme a las nuevas tendencias el control por parte del contribuyente de su propia información. Tal desigualdad en la evolución legislativa implica el peligro a mi juicio, de transformar la participación del contribuyente en mera utilización (...)”, en AGULLÓ AGÜERO, A.: “Intercambio de información tributaria y Derecho de la Información (Notas sobre la incorporación al derecho interno de las Directivas comunitarias en materia de Intercambio de Información”, en *Revista Noticias/Constitución Española*, número 46, 1988, p. 48.

Para evitar caer en la tesitura de renunciar a una parte de los derechos individuales frente a los colectivos, se requiere de todo un sistema de garantías³⁹⁶ que se establezca de forma armónica respecto, tanto de las solicitudes de información³⁹⁷ como del correspondiente tratamiento de los datos suministrados³⁹⁸, de manera que este interés de la Administración Tributaria por conocer de una forma fidedigna la mayor cantidad de información respecto de los contribuyentes no tiene por qué traducirse en un perjuicio³⁹⁹.

Indistintamente del proceso mediante el cual se obtenga la información, ya sea por suministro o por captación, la Administración posee una serie de prerrogativas⁴⁰⁰, y en algunas ocasiones es realmente necesario prever un sistema garante en el cual se especifique de forma muy clara los términos relativos a su utilización⁴⁰¹, puesto que tienen

³⁹⁶ Textualmente señala AGULLÓ AGÜERO que: “(...) este aumento de la necesaria participación del contribuyente en la gestión de los impuestos, generador además de una nada despreciable presión fiscal indirecta, no se ha visto acompañado de la correspondiente regulación de las garantías del contribuyente. El contribuyente debe seguir recurriendo al escaso e inespecífico desarrollo constitucional del Derecho a la Intimidad personal, a la jurisprudencia o a los principios que rigen la actividad administrativa, y tampoco goza de un adecuado sistema de garantías respecto a la utilización de esa información (...)”, en AGULLÓ AGÜERO, A.: “Intercambio de información tributaria y Derecho de la Información (Notas sobre la incorporación al derecho interno de las Directivas comunitarias en materia de Intercambio de Información”, *Op. Cit.*, p. 48.

³⁹⁷ En palabras de COLLADO YURRITA “(...) las limitaciones a las libertades constitucionalmente garantizadas son admisibles solamente en tanto en cuanto se orientan a proteger y asegurar los diversos intereses que coexisten o deben coexistir en toda sociedad (...)”, en COLLADO YURRITA, M. A.: “Las inspecciones tributarias y las situaciones jurídicas del contribuyente en el Derecho italiano: Un apunte”, *Civitas-Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, número 54, 1987, p. 207.

³⁹⁸ Para LÓPEZ MARTÍNEZ “(...) el aumento de los deberes de información (...), no tiene porque significar un debilitamiento de las garantías del contribuyente, y del tercero obligado a proporcionar datos sobre el mismo, no obstante, para evitar que ello se produzca, ha de realizarse un trabajo que deber ir dirigido en un doble sentido: en primer lugar, hacia la creación de un conjunto estructurado de límites al establecimiento y desarrollo de dichos deberes de información; en segundo lugar, hacia una paralela regulación de la información obtenida, fundamentalmente en cuanto a la utilización de la misma (...)”, en LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria*, *Op. Cit.*, p. 121.

³⁹⁹ Para CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA “(...) ello no supone, per se, un debilitamiento de las garantías del contribuyente; muy al contrario, implica un reforzamiento de su status jurídico, toda vez que posibilita la efectiva contribución de todos al sostenimiento de los gastos públicos con arreglo a la verdadera capacidad económica (...)”, en “El Derecho a la Intimidad como límite a las funciones investigadoras de la Administración Tributaria”, *Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, II, número 12, 1988, p. 733.

⁴⁰⁰ En ocasiones, haciendo auténtico uso de sus privilegios, tal y como lo expresa la Sentencia del Tribunal Constitucional 110/1984, de 26 de noviembre.

⁴⁰¹ Se ha de señalar que el respeto de los derechos y garantías de los contribuyentes a la hora de solicitar información sólo se produce cuando se establece un conjunto bien definido, y estructurado de límites a los deberes de información. En ESEVERRI MARTÍNEZ, E. y LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Temas prácticos de Derecho Financiero*, *Op. Cit.*, p. 516.

que ponerse en práctica ciertas medidas para contrarrestar el posible desequilibrio del sistema en función del uso indiscriminado de las potestades administrativas⁴⁰².

No debemos olvidar que debido a la índole de los deberes de información, éstos son, a veces, llevados a cabo por colaboradores⁴⁰³ a quienes ha de brindarse estímulo. Por esto, lejos de intentar atemorizar a los sujetos que desempeñen estas funciones mediante la imposición de “un rosario de sanciones”, hay que procurar la estimulación del mismo mediante un régimen jurídico completo⁴⁰⁴.

En cuanto a la intervención del contribuyente, el Tribunal Constitucional se ha expresado de la siguiente manera: “(...) Se comprende por lo demás, que sin la colaboración del contribuyente y la aportación por éste de datos personales de alcance económico la labor inspectora resultaría prácticamente imposible cuando no fuera factible solicitar los mismos datos de terceras personas (...)”⁴⁰⁵.

Por esta razón, es importante la motivación en las solicitudes, ya que dependiendo de la forma en que se produzcan, constituyen un medio idóneo para dejar patentes los extremos relativos al uso de la información, tales como la finalidad que persigue su obtención, las condiciones de la misma y el basamento constitucional que justifica dicha solicitud, superado el análisis de proporcionalidad que demanda la presencia de elementos concurrentes, tales como la idoneidad y la necesidad.

⁴⁰² Por potestad entendemos “(...) aquella situación de poder que habilita a su titular para imponer conductas a terceros mediante la constitución, modificación o extinción de relaciones jurídicas o mediante la modificación del estado material de cosas existentes. *Vid.* SANTAMARIA PASTOR, J.: *Principios de Derecho Administrativo*, volumen 1, 4º edición, Colección CEURA, Editorial Centro de Estudios Ramón ACERES, 1990, p. 397.

⁴⁰³ La indefinida categoría jurídica de “ejercicio privado de funciones públicas”, así como también de servicios públicos, hace referencia a cualquier forma de actividad de la que derive una actuación de fin público ejercida por un sujeto privado, es decir, “por una persona que no tenga la calidad de órgano público”, CANALS I AMETLLER, D.: *El ejercicio por particulares de funciones de autoridad. Control, Inspección y Certificación*, Editorial Comares, 2004, pp. 273 a 274; en el mismo sentido, FERNÁNDEZ FARRERES, G.: “La infraestructura organizativa para la calidad y la seguridad industrial y el fenómeno del ejercicio privado por particulares de funciones públicas de inspección y control”, AA.VV.: *El derecho Administrativo en el umbral del siglo XXI. Homenaje al profesor MARTÍN MATEO, R.*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2000, p. 2.575.

⁴⁰⁴ *Vid.* LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria, Op. Cit.*, p. 123.

⁴⁰⁵ *Cfr.* Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, Fundamento Jurídico 10.

Respecto a la delimitación de solicitudes de información, es deseable encontrar la convergencia entre los derechos y las garantías de los ciudadanos frente al interés general, sin que signifique detrimento de alguno de los dos⁴⁰⁶. En el marco actual se refleja todo un conjunto enmarañado, fragmentado y disperso de normas atinentes a los deberes de información que reclaman un ordenamiento propio⁴⁰⁷ que acabe con la ausencia de claridad y sistemática en la regulación de su contenido y extensión⁴⁰⁸.

Para alcanzar claridad en la normativa, la primera acción pasa por organizar y establecer un catálogo que a modo de compendio incluya todo el entramado jurídico que interese de forma directa a los deberes de información.

Por otro lado, y a efecto de matizar los puntos de inflexión, resulta necesario estructurar una normativa ordenada, que unifique los fragmentados preceptos⁴⁰⁹, en donde exista equilibrio entre el deber de contribuir y los derechos y libertades involucrados en cada situación⁴¹⁰.

En primer lugar, estarían los límites determinados por la *innecesariedad* o inconveniencia de algunos deberes de información que no supongan la aportación de datos especialmente útiles para la Administración Tributaria pues, paradójicamente, terminarían

⁴⁰⁶ Vid. CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I.: “El Derecho a la Intimidad como límite a las funciones investigadoras de la Administración Tributaria”, *Op. Cit.*, p. 733.

⁴⁰⁷ En tal sentido, “(...) la insuficiente normativa que regula el aspecto de los deberes de información (...) es especialmente perniciosa (...)”, en LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria*, *Op. Cit.*, p. 123.

⁴⁰⁸ Acerca del confusionismo y sus consecuencias en la materia, “(...) es de lamentar que el término “colaboración” (...) lo reserve para designar una actividad, la “colaboración social en la Gestión Tributaria” a través de las entidades o grupos de contribuyentes oportunos, que más bien ha servido para alejar la aplicación de los tributos de los cauces exigidos por un auténtico principio de legalidad tributaria. La Ley General Tributaria se refiere también (...) al “simple deber de colaboración con la Administración” que nuestro Código tributario establece a cargo de terceros con relación al procedimiento de gestión”, SÁNCHEZ SERRANO, L.: “En torno a la función comprobadora de la Administración Pública en la Gestión de los Tributos”, *Civitas. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, número 3, 1974, p. 23. Aún cuando se refiere a la Ley General Tributaria de 1963, este comentario no pierde su pertinencia, por cuanto la ley en este sentido no experimenta un cambio que lo invalide.

⁴⁰⁹ Cfr. con LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria*, *Op. Cit.*, pp. 120 y ss.; y *La información en poder de la Hacienda. Obtención y control*, *Op. Cit.*, pp. 66 y 67.

⁴¹⁰ Vid. GARCÍA AÑOVEROS, J.: “Una nueva Ley General Tributaria: Problemas constitucionales”, *Op. Cit.*, pp. 213 a 236.

por complicar la gestión de la Administración; por supuesto encarecerían la gestión de los sujetos titulares pasivos de la misma y estaría, también, la posible ilegalidad de tal exigencia de datos.

PALAO TABOADA⁴¹¹ y HERRERA MOLINA⁴¹² diferencian el carácter del cumplimiento entre los propios afectados y los terceros. A partir de ahí, consideran la naturaleza general o especial de la limitación, de forma que se puede resumir en los siguientes puntos:

1) Límites generales o intrínsecos, inherentes a su propia naturaleza, afectan directamente a la potestad de información. A su vez se pueden subdividir en: a) Límites materiales entre los que se considera comprendida la proporcionalidad de los medios utilizados y la trascendencia de la información; b) Límites formales o procedimentales referidos al cumplimiento de requisitos pertenecientes a los requerimientos de información, autorización del órgano competente y plazos de cumplimiento.

2) Límites especiales o extrínsecos. Compuestos por los límites que afectan a determinados sujetos o datos, entre los cuales se situarían los conformados por diferentes tipos de secreto que cabe oponer frente a la Hacienda Pública según las disposiciones normativas contenidas en la Ley General Tributaria y sus respectivos reglamentos.

Otra opinión es la de SÁNCHEZ SERRANO⁴¹³, que ha dividido las limitaciones de los deberes de información de tal forma que para clasificarlos se tendría en cuenta, por una parte, la correspondencia con el principio de legalidad administrativa en todas sus manifestaciones, de manera que la Administración sólo podrá exigir el cumplimiento de tales deberes dentro de los límites establecidos en la ley, sin que esta materia sea

⁴¹¹ Los límites “(...) pueden clasificarse en generales y especiales. Los primeros son los que afectan en todo caso a la potestad de obtención de información, son inherentes a la naturaleza de ésta. Los especiales son los que se refieren a determinados sujetos, o datos, y son de alguna forma extrínsecos a la referida potestad (...), los límites generales pueden a su vez clasificarse en materiales y procedimentales (...)”, PALAO TABOADA, C.: “La Potestad de Información Tributaria y sus límites”, AA.VV.: *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA*, Op. Cit., pp. 890 y ss.

⁴¹² En este sentido, HERRERA MOLINA, P. M.: *La potestad de información tributaria sobre terceros*, Op. Cit., pp. 191 y ss.

⁴¹³ Vid. SÁNCHEZ SERRANO, L.: “En torno a la función comprobadora de la Administración Pública en la Gestión de los Tributos”, Op. Cit., pp. 582 y ss.

susceptible de reglamentación autónoma y, por otra parte, las potestades de la Administración que estarían sujetas a límites que podríamos llamar de carácter sustantivo o material. Esto último a su vez se ramifica en:

2.1) Limitaciones nacidas de la normativa fundamental -donde se encontrarían los derechos o garantías individuales- y las nacidas de las normativas de rango ordinario,

2.2) La prevalencia de ciertos deberes más elevados, tales como el Secreto Profesional -que priva sobre el deber de información- respecto a determinados áreas,

2.3) Las limitaciones que encuentran el nacimiento en valores superiores, tales como los principios generales del Derecho, el principio de seguridad jurídica o el principio de igualdad ante la Ley⁴¹⁴.

Por último, reseñamos la propuesta de LÓPEZ MARTÍNEZ⁴¹⁵, que podríamos clasificar de ecléctica, razón por la cual es la clasificación que hemos considerado para establecer nuestra propia estructura, incluyendo más o menos la misma distribución.

Tomando en consideración dos elementos propios de las disposiciones normativas, se ha dividido la estructura en dos partes, de tal forma que diferencia el aspecto formal del aspecto material. En el primero de los bloques se encontrarían las disposiciones normativas según su jerarquía: las disposiciones de rango constitucional y las de rango legal. En el segundo se ubicarían los límites cuya clasificación correspondería a la naturaleza adjetiva o procedimental, quedando distribuidos en:

1) Límites constitucionales: entre los que debemos destacar el Derecho a la Intimidad, el Secreto Profesional, la inviolabilidad del domicilio y el secreto de las comunicaciones.

2) Límites establecidos en la legislación ordinaria: entre los que hemos de citar el Secreto Profesional de los funcionarios públicos y de los profesionales oficiales, de los

⁴¹⁴ En sentido parecido, MEILÁN GIL, J.: “El deber de información de los profesionales a la Administración Tributaria”, *Op. Cit.*, p. 238 y ss.

⁴¹⁵ *Cfr.* con LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria*, *Op. Cit.*, pp. 126 a 127.

profesionales dedicados al asesoramiento y defensa, de los profesionales de la información, el contenido de la correspondencia y el Secreto Estadístico.

3) Límites objetivos: entre los que debemos citar la trascendencia tributaria del dato requerido, que el mismo esté en posesión del obligado y que sean deducidos de las relaciones profesionales, económicas o financieras.

4) Límites procedimentales como la legalidad del requerimiento, la vinculación del fondo al procedimiento y la sujeción al carácter reglado del ejercicio de potestades administrativas.

5) Límites derivados de los Principios Generales del Ordenamiento como los principios de Proporcionalidad y Subsidiaridad en la obtención de información.

Quisiéramos finalizar apuntando que, ya sea tomando en cuenta como criterios diferenciadores las normas que garantizan los derechos y garantías que se deben respetar para llevar a cabo el ejercicio de las potestades atribuidas a la administración, o ya sea tomando en consideración los caracteres objetivo, subjetivo o procedimental de los deberes de información, es necesaria la adopción de un elenco propio que pueda configurarse como punto de partida para exigir al ordenamiento la correcta articulación de garantías.

14. Recapitulación del Capítulo I: Planteamiento de los deberes de información tributaria

Como figura central del sistema, el tributo requiere la presencia de ciertos instrumentos que coadyuven con la labor de la Administración Tributaria para su obtención; estos instrumentos han de ser definidos de una manera clara y precisa para dejar evidencia de la interpretación que damos a los términos que utilizamos.

Entre esta terminología se encuentra la colaboración, mediante la cual el sujeto pasivo de los deberes tributarios suministra información trascendente para la Administración.

La colaboración se identifica como un tipo de prestación tributaria y por eso, cuando analizamos la evolución que ha experimentado este concepto, hemos podido apreciar la influencia que ha tenido y sigue teniendo hoy en día el Derecho civil en nuestra materia, aunque de forma menos evidente.

A partir de la disciplina civil, podemos abarcar algunas clasificaciones realizadas en torno a la figura de las prestaciones: según el objeto de la prestación, ubicamos los deberes de información como deberes formales, en contraposición con los materiales, y según la conducta del sujeto pasivo, pueden desempeñar funciones activas o pasivas en el cumplimiento de su deber.

A su vez, este cumplimiento puede consistir en hacer, no hacer o soportar; la primera subespecie de conducta activa, y no hacer y soportar, subespecies de conductas pasivas llevadas a cabo por parte del sujeto pasivo; quien a su vez puede tratarse del propio obligado en la relación tributaria o de un tercero llamado a cumplir con la prestación.

Los deberes de información han evolucionado de una forma bastante drástica, paralelamente con el nivel con el que los ciudadanos se han involucrado en algunas labores de gestión antes realizadas por la Administración de forma exclusiva.

Aunque ha habido cierta controversia respecto de la diferenciación entre los deberes u obligaciones de información, hoy en día es bastante pacífica la doctrina que considera un verdadero deber el suministro de información tributaria, aunque el legislador no se muestre demasiado apegado a la misma.

Los deberes de información encuentran su origen en la ley, aún cuando la Administración Tributaria solicite su cumplimiento, pues existe una autorización previa que le habilita para ello, por lo que es necesaria cierta protección tendente a equilibrar el elemento subjetivo pasivo con las prerrogativas de la Administración.

Aunque sería absurdo negar el contenido económico de los deberes de información, la finalidad que persiguen es coadyuvar en la aplicación del sistema tributario y de la Gestión Tributaria.

Como toda institución jurídica, el aspecto temporal interesa a los deberes de información, de forma que sus caracteres se consideran al momento de extinguirse según la causa atañe a la Administración o al sujeto pasivo.

15. Summary of Chapter I: Exposition of the duties of tributary information

As a central figure of the system, taxes require the presence of certain elements that help with the work of the Revenue Administration for their collection; these elements have to be defined in a clear and precise way, in order to leave evidence of the interpretation that it is given to the definitions that are used.

Among these terms is cooperation, whereby the taxpayer as passive subject of the tributary obligation provides important information to the Administration.

Cooperation is identified as a type of tributary obligation and for that reason, when one analyse the evolution that this concept has undergone, one is been able to appreciate its influence on the Civil Legal System.

From the civil discipline, one can cover some classifications made on the figure of obligations: according to the object of the obligation, one classifies the duties of information as formal obligations, as opposed to material ones and according to the conduct of the passive subject, these can perform either active or passive functions in the fulfilment of the primary obligation.

At the same time, the obligation may be one of doing, not doing or support. The first is a subspecies of active conduct whilst the last two are subspecies of passive conducts by the passive subject; who in turn may be the obliged in the tributary relation or a third party called to fulfil the obligation.

The duties of information have evolved in a quite drastic way or fashion, in parallel with the level in which individuals have become involved in some of the management tasks that were previously performed exclusively by the Administration. There has been certain controversy regarding to the distinction between duties or obligations to provide information. Nowadays is quite accepted the doctrine that considers the provision of tributary information as a true duty, although the legislator may not show too much attachment to it.

The information duties find their origin in the Law, even though it is the Tributary Administration that requires their fulfilment, since it has the mandate to do so, however it is necessary to have in place mechanisms aiming at protecting and balancing the passive subjective element with the prerogatives of the Administration.

It would be absurd to deny the financial implication of the duties of information however the main purpose that they pursue is to assist in the application of the tributary system and the Tributary Management. Like any legal figure, the temporary aspect applies to the duties of information, so that their elements are considered at the time they are rendered from the Administration or the passive subject standpoints.

CAPÍTULO II

Límites de los deberes de información tributaria

“Todo tiene sus límites”

Quinto Horacio Flaco (65 AC-8 AC).

1. Consideraciones previas

Partimos de la idea de que en las relaciones entre la Administración Tributaria y los contribuyentes debe estar siempre presente el equilibrio, como factor fundamental en la contraposición de intereses de carácter público y de carácter privado. Por esta causa “(...) cuando la ley reconozca o atribuya mayor relevancia a la satisfacción de un interés público que a la realización de un derecho particular, éste ha de ceder (...)”⁴¹⁶.

En un Estado de Derecho dentro de un marco jurídico tan cambiante, como cambiantes son las situaciones derivadas de las relaciones que se producen entre la Administración y los contribuyentes⁴¹⁷, toda organización política debe contar con criterios eficientes para delimitar El Poder Tributario del Estado, dando al contribuyente las mayores garantías para que su aportación al gasto público sea lo más racional y equitativo posible.

La constante búsqueda de un sistema tributario justo ha dotado a las principales figuras de nuestro ordenamiento de una complejidad técnica que debe exigir garantizar una adecuación a la realidad, sin perder de vista el criterio de la proporcionalidad. Al respecto, damos por sentado que limitar los derechos no es lo mismo que desconocerlos. La convivencia armónica de estos derechos en un sano equilibrio preserva su propia existencia y los reivindica⁴¹⁸.

⁴¹⁶ Vid. COLLADO YURRITA, M.: “Las inspecciones tributarias y las situaciones jurídicas del contribuyente en el Derecho italiano: Un apunte”, *Op. Cit.*, p. 207; Vid., también RUÍZ GARCÍA, J.: “Contenido y límites del deber de proporcionar información a la Administración Tributaria”, *Nueva Fiscalidad*, número 6, Madrid, 2003.

⁴¹⁷ Cfr. con HERBIET, M.: “Le secret dans l'administration”, *Annales de la Faculté de Droit de Liège*, números 1 y 2, 1975, p. 153.

⁴¹⁸ Al respecto, es de aceptación general lo dicho por COLLADO YURRITA: “(...) la inviolabilidad de los derechos no puede significar, obviamente, que éstos tengan una ilimitada extensión. El término inviolabilidad no puede entenderse como sinónimo de ilimitado. Es evidente, por tanto, que, en principio, limitar una libertad no da lugar a una violación de la misma, siempre que dicha limitación se lleve a cabo para alcanzar otros objetivos constitucionalmente prevalentes, y sea realizada con las garantías adecuadas (...), cuando el legislador regule el ejercicio de los derechos subjetivos, deba hacerlo de manera que resulte asegurada la máxima operatividad de los mismos, hasta donde sea compatible con la protección de los otros intereses públicos y privados que puedan entrar en relación con aquellos (...)”, en COLLADO

Actualmente la distribución equitativa de los gastos públicos es una prioridad para el sistema tributario español, prueba de ello son las tendencias jurisprudenciales que afloran en cuanto se produce alguna confrontación respecto a los derechos constitucionales y a los deberes de información⁴¹⁹. Los deberes de información no constituyen deberes absolutos sino que encuentran limitaciones provenientes de los derechos fundamentales⁴²⁰, a pesar de que la doctrina haya emitido algunos pronunciamientos acerca de la escasez de criterios que determinen las restricciones de dichos deberes a favor de sus derechos y garantías⁴²¹.

YURRITA, M.: “Las inspecciones tributarias y las situaciones jurídicas del contribuyente en el Derecho Italiano: Un apunte”, *Op. Cit.*, p. 207 y 208.

⁴¹⁹ En este sentido, en Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, Fundamento Jurídico 10 ha señalado que: “(...) no existe derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del contribuyente con relevancia fiscal y esgrimible frente a la Administración Tributaria. Tal pretendido derecho haría virtualmente imposible la labor de comprobación de la verdad de las declaraciones de los contribuyentes a la Hacienda Pública y, en consecuencia, dejaría desprovisto de toda garantía y eficacia el deber tributario que el artículo 31.1 de la Constitución consagra; lo que impediría una distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos en cuanto bien constitucionalmente protegido (...)”.

⁴²⁰ Para CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA: “(...) la legitimidad del deber de información apenas si es objeto de controversia, prácticamente es admitida sin discusión. Ello sin embargo, no supone extender un cheque en blanco a la Administración, porque el mismo no es un deber absoluto; siendo, precisamente, sus límites, tanto formales como materiales, los aspectos de su régimen jurídico que mayor interés suscitan, límites en todo caso que tiene que respetar la Administración cuando ejercita sus potestades en materia tributaria (...)”, en CHECA GONZÁLEZ, 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, número 6, 1988, p. 738. Acerca de los mecanismos de defensa de los Derechos Fundamentales, *Vid.* FIGUERUELO BURRIEZA, A.: “El recurso de amparo en cuanto tutela reforzada de los derechos fundamentales”, *Cuadernos constitucionales de la Cátedra Fadrique Furió Ceriol*, número 6, 1994, pp. 43 a 57.

⁴²¹ En este sentido, se pronuncia PALAO TABOADA, cuando sostiene que “(...) El sujeto pasivo, como deudor actual o potencial del impuesto, es la persona directamente interesada en el correspondiente procedimiento de liquidación y, en consecuencia, recae sobre ella primariamente el deber de colaborar con la Administración en la determinación de la situación de hecho que sirve de base para la aplicación de las leyes tributarias. De aquí también que este deber presente, frente al de terceros, un carácter en principio ilimitado (...)”, aún cuando matiza “(...) son aplicables naturalmente a este deber los límites derivados de los Derechos Fundamentales, en particular el Derecho a la Intimidad personal (artículo 18.1 CE), como ha establecido el Tribunal Constitucional en su conocida Sentencia 110/1984, de 26 de noviembre (...)”, en PALAO TABOADA, C. “La potestad de obtención de información de la Administración Tributaria y sus límites”, *Op. Cit.*, pp. 889 a 916.

La previsión de los límites respecto al deber de información no sólo es esperable sino lógica, ya que además de brindar un refuerzo a las garantías que salvaguardan el equilibrio entre deberes y derechos, también permiten la coherencia del sistema⁴²².

Como mencionamos anteriormente, el sistema tributario ha experimentado vertiginosos cambios hasta la fecha, pues bien, dentro del esquema en el cual se producen los deberes de información es indispensable procurar el equilibrio entre el suministro de información y los derechos de los ciudadanos⁴²³.

En España el propio mandato constitucional establece que el deber de contribuir debe desarrollarse en un marco de justicia⁴²⁴, y esta justicia sólo será palpable cuando exista un vínculo contributivo amparado por los principios constitucionales.

Cabe destacar que entendemos un doble carácter en los principios constitucionales ya que, por una parte, suponen guías para una adecuada dirección del sistema tributario y, por otra, constituyen verdaderos límites a la potestad tributaria.

En el primer capítulo hemos determinado aspectos de los deberes de información que nos han ayudado a asentar sólidas bases, sin las que sería complicado afrontar este segundo capítulo, en el cual analizaremos las limitaciones que encuentran los deberes de información, el tratamiento adecuado de los datos personales y la anhelada relación con los derechos de los ciudadanos.

⁴²² Según ALONSO GONZÁLEZ: “(...) la constitucionalización de estos principios les otorga un refuerzo especial, a efectos prácticos, superior al que posiblemente se les atribuiría si se hubieran quedado en meros principios de Derecho (...), en ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1993, p. 30.

⁴²³ “(...) El fenómeno tributario adecuado a la magnitud de su desarrollo directo, con actos en masa, exige la máxima colaboración entre Administración y ciudadanos. Colaboración que ya de por sí trasciende un mero derecho de corte garantista, y debe atender a una equilibrada proporción entre ese deber de colaboración necesario para dar resultado al deber de contribuir y otros derechos a los que la Constitución atribuye relevancia: el Derecho a la Intimidad, por ejemplo (...)”, en ESCRIBANO LÓPEZ, F.: *La configuración jurídica del deber de Contribuir. Perfiles Constitucionales*, *Op. Cit.*, p. 219.

⁴²⁴ *Cfr.* con el artículo 31.1. de la Constitución Española “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”). La opinión expresada *ut supra* ya la habíamos dejado patente en nuestro trabajo “El principio de capacidad económica”, *Op. Cit.*, pp. 599 a 629.

Para alcanzar este objetivo nos hemos basado en los estudios realizados por la doctrina en la materia. En especial, hemos tenido en cuenta obras de autores como ALONSO GONZÁLEZ⁴²⁵; ÁLVAREZ-CIENFUEGOS SUÁREZ⁴²⁶; ESCRIBANO LÓPEZ⁴²⁷; ESEVERRI MARTÍNEZ⁴²⁸; GONZÁLEZ GARCÍA⁴²⁹; HERRERA MOLINA⁴³⁰; LÓPEZ MARTÍNEZ⁴³¹; y PALAO TABOADA⁴³².

Además de hacer uso de las doctrinas de los autores antes citados, también utilizaremos las disposiciones normativas y decisiones jurisprudenciales. Proponemos realizar un estudio de los límites que encuentra la obtención de información. Estos límites representan para los ciudadanos verdaderas garantías que se establecen en el momento más oportuno: antes de su suministro. Esto no quiere decir que no sea oportuno el cuidado de la información obtenida, sino que requerirá de un sistema garante reforzado, en contraposición a un sistema de incertidumbre que sólo podrá albergar dudas⁴³³.

⁴²⁵ Vid. ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: Información tributaria versus intimidad personal y Secreto Profesional, Tecnos, Madrid, 1992.

⁴²⁶ Vid. ÁLVAREZ-CIENFUEGOS SUÁREZ, J.: “La confidencialidad de los datos tributarios y el derecho de acceso de los contribuyentes”, Actualidad Jurídica Argentina, Diciembre, 1995.

⁴²⁷ Vid. ESCRIBANO LÓPEZ, F.: La configuración jurídica del deber de Contribuir. Perfiles Constitucionales, *Op. Cit.*, p. 20.

⁴²⁸ Vid. ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: “Las Actuaciones Tributarias reclamables en vía Económico-Administrativa”, *Cuadernos Civitas*, 1983.

⁴²⁹ Vid. GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “Medios de defensa del contribuyente frente a la creciente presión fiscal indirecta”, *Op. Cit.*; “Principio de Legalidad Tributaria en la Constitución de 1978”, en AA.VV.: *Seis estudios sobre el Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, *Op. Cit.*; y “Derecho Tributario material y formal”, *Op. Cit.*

⁴³⁰ Vid. HERRERA MOLINA, P. M.: *La potestad de información tributaria sobre terceros*, *Op. Cit.*, pp. 20 y ss.

⁴³¹ Vid. LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: Los deberes de información tributaria, *Op. Cit.*; y La información en poder de la Hacienda Pública: obtención y control, Editoriales de Derecho Reunidas, S.A., Madrid, 2000.

⁴³² Vid. PALAO TABOADA, C.: “La Potestad de Información Tributaria y sus límites”, en AA.VV.: *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.*, *Op. Cit.*, pp. 20 y ss.

⁴³³ Vid. GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “Medios de defensa del contribuyente frente a la creciente presión fiscal indirecta”, *Op. Cit.*, pp. 96 y ss.

Abordaremos el análisis de los criterios seguidos por la doctrina para clasificar los diferentes tipos de límites que existen, lo que nos será de utilidad para establecer nuestro propio orden y adoptar aquél cuyas características coincidan con nuestros planteamientos. Sobre esta base, comenzaremos analizando la clasificación de los principios constitucionales, y luego analizaremos en este Capítulo II los límites que afectan a los deberes de información: de dónde provienen, en qué se basan y otros aspectos de interés.

Existe una gran cantidad de principios que se ven afectados por los deberes de información que al constituir una materia amplia y desdibujada, no pueden considerarse como verdaderos límites de los deberes de información.

En este sentido, analizaremos el aspecto formal del Principio de Legalidad y su manifestación material de reserva legal, como corolario de éste, dejando para un estudio posterior el tema de los procedimientos dirigidos a obtener la información tributaria.

Abordamos también la generalidad con que los deberes se aplican a toda la población, en el marco del procedimiento de gestión en general, aunque también aplicable a procedimientos especiales dirigidos a sujetos en particular.

Los conocidos como principios generales del derecho se configuran como límites de mayor importancia: la proporcionalidad que atañe a las solicitudes de información, formuladas en el desarrollo del procedimiento de inspección y la interdicción de la arbitrariedad administrativa. Estos principios, aún cuando no encuentran amparo constitucional, son acogidos legalmente y de esta forma son reconocidos y aplicados por la jurisprudencia.

El suministro de información presupone el sacrificio de una parte de la intimidad aunque, cuando se trata de una situación justificada, redundará en beneficio colectivo; es innegable que el Derecho a la Intimidad se ha ido recogiendo ampliamente en los últimos tiempos.

Para apreciar esto, acudimos al estudio de su tratamiento desde los primeros tiempos hasta la actualidad, donde queda muy poco espacio para el Derecho a la Intimidad, cada vez más desdeñado.

Aunque parezca paradójico, la información puede llegar a entorpecer una gestión o una investigación, ya que no toda la información es determinante o útil para la Administración, pero trataremos de descubrir cuál es la información cuya relevancia sea susceptible de arrojar consecuencias jurídicas, según la relación que guarde con el interés de su obtención, de forma que sea un elemento objetivo que ejerza una influencia tan determinante que no haya lugar a abusos o desviaciones de poder.

Si bien es cierto que todavía hay algunas materias que quedan fuera del alcance de las potestades de la Administración, también es cierto que éstas son excepciones, es decir, se producen parcialmente o en casos muy puntuales.

Por ejemplo, cada vez en menos número de situaciones, se permite invocar el deber de secreto como privilegio ante el cumplimiento de los deberes de información, y cada vez son más puntuales los casos en los que determinadas personas son exoneradas de estos deberes por su profesión u oficio. A este sector pertenecen quienes deban cumplir con el deber de secreto bancario, el profesional, el notarial y registral, y otro tipo de secretos como el estadístico y el secreto de las comunicaciones.

Una vez analizados todos los puntos mencionados plantearemos una recapitulación que nos servirá para elaborar las conclusiones de nuestro trabajo y para mantener la misma metodología que hemos empleado en el primer capítulo, correspondiente al marco jurídico de los deberes de información.

2. Los principios que informan los deberes de información

Los derechos imprescriptibles, inalienables, irrenunciables y universales del hombre tienen sus propias limitaciones, y aunque a simple vista pudiera resultar paradójico que exista algún coto que pudiera menoscabarlos, el disfrute de esos mismos

derechos establece ciertas limitaciones que aseguran su cumplimiento, ya que los derechos de cada individuo se extienden hasta donde comienzan los de los demás⁴³⁴.

Este planteamiento jurídico es la causa que origina la necesaria demarcación de los principios⁴³⁵, de manera que todos los derechos fundamentales requieren de la

⁴³⁴ Vid. JELLINEK, G.: *La Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano. Estudio de Historia Constitucional Moderna*, Traducción a cargo de POSADA, A., Librería General de Vitoriano Suárez, Madrid, 1908, pp. 101, 102, 175 y 176. En este sentido, se ha pronunciado el Tribunal Constitucional cuando apunta que "(...) no existen derechos ilimitados. Todo derecho tiene sus límites que en relación a los Derechos Fundamentales establece la Constitución por sí misma en algunas ocasiones, mientras en otras el límite deriva de una manera mediata o indirecta de tal norma, en cuanto ha de justificarse por la necesidad de proteger o preservar no sólo otros derechos constitucionales, sino también otros bienes constitucionalmente protegidos (...)", en Sentencia del Tribunal Constitucional 11/1981, de 08 de marzo, y 2/1982 de 29 de enero, y 110/1984, de 26 de noviembre.

⁴³⁵ Ciertamente el sector de la doctrina encabezado por DE OTTO, se ha planteado la posibilidad de distinguir entre la limitación y la delimitación de los Derechos Fundamentales, alegando que la delimitación se define por exclusión, sería lo que queda fuera del contenido del derecho y que, por tanto, ya no pertenece a su ámbito de protección. DE OTTO Y PARDO, I.: "La regulación del ejercicio de los Derechos y Libertades. La garantía de su contenido esencial en el artículo 53.1 de la Constitución", en MARTÍN RETORTILLO, L. y DE OTTO Y PARDO, I.: *Derechos Fundamentales y Constitución*, Civitas, Madrid, 1988, p. 141. En el mismo sentido, SERNA, P.: *Derechos Fundamentales: El mito de los conflictos. Reflexiones teóricas a partir de un supuesto jurisprudencial sobre intimidad e información*, *Suplemento Humana Iura de Derechos Humanos, Persona y Derecho*, 1994, p. 229; y MARTÍNEZ PUJALTE, A.: *La garantía del contenido esencial de los Derechos Fundamentales*, Editorial Centro de estudios Constitucionales, Madrid, 1997, pp. 49 y ss. Por otro lado, PRIETO sostiene que el hombre es naturalmente libre y debe seguir siéndolo jurídicamente, lo cual desvirtúa la distinción entre lo que es la delimitación constitucional de los Derechos Fundamentales y lo que aparece como su limitación externa. No solamente porque existen dificultades de diferenciación entre una y otra, sino porque el ámbito de la libertad jurídica no se agota en los Derechos Fundamentales concretos, sino que viene a coincidir con la propia libertad natural. PRIETO SANCHOS, L.: *Estudios sobre Derechos Fundamentales*, Editorial Debate, Madrid, 1990, p. 165. En el mismo sentido, GAVARA DE CARA, J.: *Derechos Fundamentales y desarrollo legislativo. La garantía del contenido esencial de los Derechos Fundamentales en la Ley Fundamental de BONN*, Editorial Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1994, p. 182. Sobre el carácter limitado que tienen los Derechos Fundamentales, DE ASÍS ROIG, R.: "Sobre los límites de los derechos", en *Derechos y Libertades*, número 3, 1994, pp. 111 a 130. En nuestra opinión, la distinción delimitación-limitación resulta estéril, en primer lugar, porque sería espinoso y delicado desempeñar la labor del legislador determinando desde los datos constitucionales la delimitación de un derecho fundamental, y en segundo lugar, porque de acuerdo con el artículo 1.1 de la Constitución Española rige el Principio de Libertad, esto es, está permitido todo lo que la ley no prohíbe, de manera que toda limitación no ya de los Derechos Fundamentales sino de la libertad natural ha de tener una justificación.

coexistencia con otros principios para proteger los derechos del colectivo⁴³⁶, de la misma forma que todos los deberes encuentran su protección contrapartida⁴³⁷.

De la consideración que se les otorgue a los derechos fundamentales en cada momento, pueden representar mayor o menos validez en un juicio de ponderación de intereses, ya que junto con la evolución que ha experimentado la sociedad⁴³⁸, las normas que la regulan han ido experimentando cambios de forma simultánea⁴³⁹.

2.1. Principio de Reserva Legal

De acuerdo al Principio de Legalidad propiamente dicho, se exige la obtención de información a través de una ley formal en sentido estricto y vincula las actividades públicas⁴⁴⁰; de acuerdo al principio de tipicidad, se reclama la correcta enumeración de detalles que escapen a posibles lagunas. El principio que nos ocupa en este momento es el

⁴³⁶ Para CASTAN TOBEÑAS, los Derechos Fundamentales “(...) son aquellos Derechos Fundamentales de la persona humana - considerada tanto en su aspecto individual como comunitario - que corresponden a ésta por razón de su propia naturaleza (de esencia, a un mismo tiempo, corpórea, espiritual y social) y que deben ser reconocidos y respetados por todo Poder o autoridad y toda norma jurídico positiva, cediendo, no obstante, en su ejercicio ante las exigencias del bien común (...)”, en CASTAN TOBEÑAS, J.: *Los Derechos del Hombre*, Editorial Reus, Madrid, 2º edición, 1976, pp. 20 y ss.

⁴³⁷ Vid. LOWENSTEIN, K.: *Teoría de la Constitución*, Ariel, Barcelona, 1986, p. 390; ver también CRESPO IRIGOYEN, M. G.: “El Principio de capacidad económica. Referencia a España y Venezuela”, Editorial Reus, S.A., *Revista de General de Legislación y Jurisprudencia*. III Época-Año CLI, número 4. Octubre,-diciembre, Madrid, 2004, p. 611.

⁴³⁸ Para GARCÍA DE ENTERRÍA “la historia (...) un permanente hacer y deshacer, la historia de un constante proceso de sus estructuras institucionales, proceso que llega a formar parte así de la esencia misma del concepto (...)”, en GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: *La Administración Española*, *Op. Cit.*, p. 2.

⁴³⁹ Protección ésta que no escapado a la normativa europea. Al respecto, Vid. Figueruelo Burrieza, A.: “La protección de los derechos fundamentales en el marco de la Unión Europea”, *Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña*, número 5, 2001, pp. 315 a 342.

⁴⁴⁰ “(...) Se considera Ley formal aquella que cumple con los requisitos fundamentales de producción de la Ley (procedimiento legislativo, llevado a cabo por el poder facultado constitucionalmente), no importando su contenido sustancial (...)”, JESCH, D.: *Ley y Administración. Evolución del Principio de la Legalidad*, Traducción a cargo de HERREDERO, M., Instituto de Estudios Administrativos, 1978, p. 13.

principio de reserva de ley⁴⁴¹, también conocido como legalidad material⁴⁴², que representa el eje de las relaciones entre el legislativo y el ejecutivo en lo referente a la producción de normas⁴⁴³.

La naturaleza del principio de reserva de ley imprime una funcionalidad que se caracteriza por ser una norma sobre la producción normativa y exige que determinada materia venga regulada por ley⁴⁴⁴, es decir, que las regulaciones reglamentarias tengan su correspondiente respaldo legal “explícito y directo”⁴⁴⁵.

En palabras de PÉREZ ROYO, la reserva de ley es “(...) un instituto de carácter constitucional que tiene como finalidad que determinadas materias sean sólo reguladas por disposiciones legislativas y no por otro tipo de norma jurídica. Constituye el eje de las relaciones entre el legislativo y el ejecutivo en lo referente a la producción de normas (...)”⁴⁴⁶, de forma que podríamos asegurar que las valida.

⁴⁴¹ Vid. FEDELE, A.: “La reserva de Ley”, en AA.VV.: *Tratado de Derecho Tributario. El Derecho Tributario y sus fuentes*, Coordinado por AMATUCCI, A., Tomo I, Temis, Bogotá, pp. 158 y ss.

⁴⁴² Para JESCH el factor determinante para la creación normas jurídicas generales, y abstractas es que siempre contenga determinados elementos esenciales del Derecho, no importando el órgano del poder público que las produzca. En JESCH, D.: *Ley y Administración. Evolución del Principio de la Legalidad*, *Op. Cit.*, p. 13.

⁴⁴³ Vid. PÉREZ ROYO, F.: “Fundamento y ámbito de la Reserva de Ley en materia tributaria”, *Op. Cit.*, p. 207.

⁴⁴⁴ En este sentido, CALVO ORTEGA, R.: “Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública Española*, número 1, 1970, p. 138. PÉREZ ROYO, F.: “Fundamento y ámbito de la Reserva de la Ley en materia tributaria”, *Op. Cit.*, p. 207; y “Las fuentes del Derecho Tributario en el nuevo Ordenamiento Constitucional”, AA.VV.: *La Hacienda Pública en la Constitución Española*, Ministerio de Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales, 1979, pp. 13 a 50; al igual que LASARTE ÁLVAREZ, J.: “El Principio de Legalidad tributaria en el proyecto de Constitución Española de 1978”, en AA.VV.: *La Hacienda Pública en la Constitución Española*, Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 1979, pp. 125 y ss. También FALCON y TELLA, R.: “La Ley como fuente del ordenamiento: arts. 10, 11 y 12”, AA.VV.: *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma: libro-homenaje al profesor SÁINZ DE BUJANDA*, volumen 1, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 1991, p. 210.

⁴⁴⁵ Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.: *Curso de Derecho Administrativo*, *Op. Cit.*, p. 164.

⁴⁴⁶ Cfr. PÉREZ ROYO, F.: “Fundamento y ámbito de la Reserva de la Ley en materia tributaria”, *Op. Cit.*, p. 207.

Dentro de las clases o categorías de reserva legal⁴⁴⁷, se contempla el principio de reserva legal relativa⁴⁴⁸, cuyo régimen se aplica en el Derecho español respecto de los deberes de información⁴⁴⁹, sobre los que se establece una reserva legal que requiere de las directrices del legislador que establezca sus elementos esenciales dejando el posterior desarrollo a cargo de otro instrumento normativo⁴⁵⁰, siempre que su articulación se ajuste a lo establecido en la ley⁴⁵¹, de la misma forma como ocurre con los diferentes tipos de contribuciones: sus elementos esenciales deberán ser establecidos por Ley⁴⁵², siendo posible la utilización del reglamento en la regulación del resto de los elementos⁴⁵³.

En un régimen jurídico donde exista reserva absoluta, las modificaciones al orden jurídico solo pueden ser introducidas por medio de una ley formal, mientras que en un sistema donde se aplica la reserva relativa, existe la necesidad de una ley que fundamente

⁴⁴⁷ “(...) Bajo la especie de intensidad del vínculo que pesa sobre el legislador se distinguen tres categorías de reservas: a) Las reservas “absolutas”, de las cuales deriva el deber de regular de modo directo la materia reservada, permitiendo sólo la emanación de disposiciones de detalle, necesarias para su ejecución (y por ello solo según ley, no en defecto y menos en contra); b) Las reservas “reforzadas”, las cuales añaden al deber de prever mediante ley, el otro de conferir a la ley un cierto contenido; c) Las reservas “relativas” que permiten diferir a otras fuentes distintas de la ley una parte de la regulación normativa a condición de que ésta determine las directivas que aquellos deben respetar con uniformidad (...)”, en MORTATI, C.: *Istituzioni di Diritto Pubblico*, volumen II, Cedam, Padova, 1991, p. 327.

⁴⁴⁸ Vid. PALAO TABOADA, C.: “La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario”, en AA.VV.: *Hacienda y Constitución*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1978. pp. 227 y ss.

⁴⁴⁹ Cuando ALONSO GONZÁLEZ analiza el contenido de la Constitución Española artículo 31.3, señala que de este “(...) se extrae la idea de que no cabe admitir una legalidad tributaria de carácter absoluto, pues exige que exista conformidad con la ley de las prestaciones personales o patrimoniales que se establezcan, pero no impone, de manera rígida, que el establecimiento haya de hacerse necesariamente por medio de ley (...)”, en ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *Jurisprudencia Constitucional Tributaria, Op. Cit.*, p. 20.

⁴⁵⁰ Vid. CALVO ORTEGA, R.: Las actividades de colaboración de los privados con la Administración Tributaria: en torno a un nuevo Ordenamiento, *Op. Cit.*, p. 172.

⁴⁵¹ Vid. ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *Jurisprudencia Constitucional Tributaria, Op. Cit.*, p. 89.

⁴⁵² Vid. GONZÁLEZ GARCÍA E.: “Principio de Legalidad Tributaria en la Constitución de 1978”, en AA.VV.: *Seis estudios sobre el Derecho Constitucional e Internacional Tributario, Op. Cit.*, p. 65.

⁴⁵³ Sin embargo, en opinión de GONZÁLEZ PÉREZ, esto significa que el legislador “(...) establece el deber en términos tan amplios, que realmente infringe el principio según el cual la Ley debe establecer cuáles son estas prestaciones (...), la reserva de Ley rige siempre en términos absolutos y en consecuencia, siempre una prestación personal de cualquier tipo, debe estar tipificada concretamente en la Ley”, en GONZÁLEZ PÉREZ, J.: “La Constitución y la modificación parcial de la Ley General Tributaria”, *Op. Cit.*, p. 98.

la intervención reglamentaria de la Administración en las esferas de libertad y de propiedad de los individuos⁴⁵⁴, ya que su aplicación también puede provenir de actos normativos secundarios como los reglamentos.

La reserva de ley relativa necesita del respaldo legal *stricto sensu*. Toda organización política se apoya en una concepción determinada del Derecho y actúa desde y en virtud de la misma. Un poder se entiende como jurídico en la medida en la cual está justificado en una Ley previa, que debe cubrir toda actuación singular del poder. La Administración está sometida a la ley a cuya ejecución limita sus posibilidades de actuación⁴⁵⁵.

Es así como las actuaciones administrativas destinadas a la obtención de información se encuentran sometidas a exigencias y condicionantes que determinan su validez y eficacia⁴⁵⁶, dado que la ley viene a delimitar el cómo, cuándo y a quién corresponde el cumplimiento de esta prestación⁴⁵⁷, sin perjuicio del posterior desarrollo a cargo del respectivo reglamento⁴⁵⁸.

La aplicación de la reserva de ley es fundamental en nuestro estudio⁴⁵⁹, debido a que se encarga de que determinadas materias sean reguladas sólo por disposiciones

⁴⁵⁴ Para PÉREZ ROYO el principio de reserva de ley es “(...) una regla encaminada a garantizar el derecho de la colectividad a la discusión y debate de la política fiscal en el Parlamento, es decir, en el órgano que asegura de manera más correcta la publicidad de los debates y la posibilidad de composición de los intereses respectivos entre los diferentes grupos sociales allí representados (...)”, en PÉREZ ROYO, F.: “Las fuentes del Derecho Tributario en el nuevo Ordenamiento Constitucional”, AA.VV.: *La Hacienda Pública en la Constitución Española*, *Op. Cit.*, pp. 31 y 32.

⁴⁵⁵ *Vid.* GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.: *Curso de Derecho Administrativo*, *Op. Cit.*, pp. 439, 440 y 441.

⁴⁵⁶ En palabras de SÁINZ DE BUJANDA: “(...) las normas financieras han revestido forma de ley para que no quedara ningún margen a la actividad discrecional de la Administración (...)”, en SÁINZ DE BUJANDA, F.: *Reflexiones sobre un sistema de Derecho Tributario Español*, *Op. Cit.*, pp. 289 y ss.

⁴⁵⁷ *Vid.* GONZÁLEZ PÉREZ, J.: “La Constitución y la modificación parcial de la Ley General Tributaria”, *Op. Cit.*, p. 126.

⁴⁵⁸ Hacemos alusión a la Reserva de Ley, definida por NIETO como corolario del Principio de Legalidad en NIETO GARCÍA, A.: *Derecho Administrativo Sancionador*, IV edición, Editorial Tecnos, Madrid, 2005, p. 188.

⁴⁵⁹ *Cfr.* con GONZÁLEZ GARCÍA E.: “Principio de Legalidad Tributaria en la Constitución de 1978”, en AA.VV.: *Seis estudios sobre el Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, *Op. Cit.*, p. 62.

legislativas y no por otro tipo de norma jurídica⁴⁶⁰. Además, ha servido de fundamento la potestad del órgano administrativo⁴⁶¹, y su transgresión u olvido ha despertado críticas doctrinales⁴⁶².

Por consiguiente, los deberes de colaboración, entre los que se encuentran los deberes de información, son estipulados por una ley formal, que posibilita su posterior desarrollo por parte de los órganos administrativos; esto es conocido como reserva relativa⁴⁶³.

El establecimiento de los deberes de información requiere de una vinculación legal previa⁴⁶⁴, que fije los límites y criterios bajo los cuales se habrán de mover las normas del respectivo desarrollo reglamentario. La cuestión en esta materia consiste en

⁴⁶⁰ Lo anteriormente señalado se encuentra referido propiamente a los tributos que han de soportar los contribuyentes, no obstante, al lado de la obligación tributaria, existen otros deberes que los administrados han de cumplir y que de igual forma se encuentran amparados por esa reserva de ley.

⁴⁶¹ “(...) toda acción administrativa se nos presenta así como el ejercicio de un poder atribuido previamente por la Ley y por ella delimitado y construido (...)”. GARCÍA DE ENTERRÍA, E., y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.: *Curso de Derecho Administrativo*, Op. Cit., p. 441.

⁴⁶² “(...) la actitud adoptada por el legislador ante el tema planteado no ha sido la más respetuosa con el principio constitucional comentado (...) resulta tan amplia que difícilmente respeta el límite establecido (...)”, en LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *La información en poder de la Hacienda Pública: obtención y control*, Op. Cit., p.87; en concordancia con lo expresado en su obra *Los deberes de información tributaria*, Op. Cit., pp. 157 y ss; y por buena parte de la doctrina, entre quienes se encuentran CAYÓN GALIARDO, A.: “Reflexiones sobre el deber de colaboración”, AA.VV.: *XXXII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984, pp. 789 y ss; GONZÁLEZ PÉREZ, J.: “La Constitución y la modificación parcial de la Ley General Tributaria”, Op. Cit., pp. 95 a 102; PALAO TABOADA, C.: “La Potestad de Información Tributaria y sus límites”, AA.VV.: *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.*, Op. Cit., pp. 891; ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: “El número de identificación fiscal y los deberes de información”, Op. Cit., p. 521; y HERRERA MOLINA, P. M.: *La potestad de información tributaria sobre terceros*, Op. Cit., pp. 76 y ss.

⁴⁶³ La “riserva di atto normativo primario” se produce cuando el poder legislativo establece los elementos fundamentales de la prestación patrimonial de carácter público, a través de una Ley, y el poder ejecutivo desarrolla o complementa el resto de elementos. En este sentido, GIANNINI, M. D.: “I proventi degli enti pubblici minori e la riserva della legge”, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Giuffrè, Milano, 1957, p. 9.

⁴⁶⁴ La Reserva de Ley ha de abarcar, no sólo el establecimiento de los tributos “(...) sino también la regulación de las cuestiones básicas del mecanismo impositivo”, en SÁINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho*, Op. Cit., pp. 20 y ss. En el mismo sentido, GONZÁLEZ PÉREZ, J.: “La Constitución y la modificación parcial de la Ley General Tributaria”, Op. Cit., p. 98.

determinar hasta dónde se extiende el alcance de este tipo de prestación⁴⁶⁵, de forma que posibilite una cierta seguridad para el ciudadano⁴⁶⁶.

Finalmente, queremos hacer hincapié en que es necesario que los deberes de información en materia tributaria sean impuestos por normas de rango legal, de manera que la intervención administrativa en la esfera jurídica del individuo sólo ocurra cuando sea autorizada por ley. Esta autorización debe ser suficientemente determinada respecto a: contenido, objeto, finalidad y extensión de los deberes de información.

2.2. Principio de legalidad

2.2.1. Relación del Principio de Legalidad con los deberes de información tributaria

El Principio formal de legalidad es uno de los principios de primera generación que caracterizan el Estado de Derecho⁴⁶⁷ y que limitan la libertad individual en función del cumplimiento de ciertas normas, sin las cuales no sería posible la vida en una sociedad organizada⁴⁶⁸.

⁴⁶⁵ Vid. CALVO ORTEGA, R.: Las actividades de colaboración de los privados con la Administración Tributaria: en torno a un nuevo Ordenamiento, *Op. Cit.*, p. 172.

⁴⁶⁶ Los deberes fiscales de información, han de ser “(...) necesariamente impuestos por normas de rango legal. Con independencia de las exigencias que, en este sentido, supone la consagración constitucional del Principio de Legalidad en materia tributaria, el propio principio del Estado de Derecho exige (...)”. CASADO OLLERO, G.: “La colaboración con la Administración Tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco”, *Op. Cit.*, p. 162.

⁴⁶⁷ De obligatoria inclusión en todas las Cartas Magnas de los Estados, entre los que se cuenta España, cuyo preámbulo constitucional proclama que uno de los objetivos del Estado es “Consolidar un Estado de Derecho que asegure el imperio de la ley como expresión de la voluntad popular”, en concordancia con el artículo 9.3: “La Constitución garantiza el Principio de Legalidad”. Acerca del Principio de Legalidad, Vid. GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “Principio de Legalidad Tributaria en la Constitución de 1978”, AA.VV.: *Seis estudios sobre el Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, *Op. Cit.*, pp. 55 y ss.

⁴⁶⁸ Para NIETO GARCÍA “(...) la separación de poderes rigurosamente entendida, no supondría, sin embargo, un equilibrio sino un caos. (...) la piedra angular que garantiza el orden es la Ley (...)”, en NIETO GARCÍA, A.: *Estudios Históricos sobre la Administración y Derecho Administrativo*, *Op. Cit.*, p. 152.

Este principio, como producto de la libertad de los ciudadanos⁴⁶⁹, posibilita el desenvolvimiento de los miembros de la sociedad con la tranquilidad de que los acuerdos han sido los que ellos mismos han decidido -por sí mismos o por medio de representantes-⁴⁷⁰, para disponer acerca del nacimiento de una Ley de obligatoria observancia para todos⁴⁷¹.

Y así como la actuación de la Administración en un Estado de Derecho es correlativa al ejercicio de potestades y de derechos públicos administrativos -sometidos a exigencias y condicionantes que determinan su validez y eficacia-, también se entiende en un doble sentido: por una parte, delimita la potestad administrativa respecto de la obtención de información, actuando como una verdadera garantía; por otro lado, regula la actuación de los particulares quienes deberán adecuar su conducta a lo establecido por la ley.

Aplicado a nuestra materia, este principio representa la exigencia de una cobertura legal en dos sentidos: por una parte ordena que los deberes de información tributaria relacionados con datos propios o bien con informes o antecedentes sobre terceros, deben estar contenidos en una disposición legal; por otra parte, estipula que se delimiten las directrices en torno a las cuales se perfilarán los deberes de información como prestaciones personales, cuyo carácter público requiere de la debida obediencia al Principio de Legalidad.

⁴⁶⁹ En este sentido, GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: *Revolución francesa y Administración contemporánea*, 4ª edición, Civitas, 1994, pp. 49 a 51.

⁴⁷⁰ El preámbulo de la Constitución Española proclama como principio, su voluntad de “Garantizar la convivencia democrática dentro de la Constitución y de las leyes conforme a un orden económico y social justo. Consolidar un Estado de Derecho que asegure el imperio de la ley como expresión de la voluntad popular”, de donde se concluye que sólo la Ley como expresión directa e inmediata del querer popular es llamada a establecer las concretas obligaciones de información, con la única condición de respetar la Constitución y las propias leyes que la desarrollan.

⁴⁷¹ La Ley representa la voluntad de una colectividad poderes que los que emanan de la voluntad de los ciudadanos que forman parte de ella. Sólo las Cortes o, en su caso los Parlamentos de las Comunidades Autónomas pueden ser titulares permanentes de la producción de actos normativos de naturaleza de ley, a través del procedimiento típico y formal previsto para su emanación. En este sentido, PÉREZ ROYO, F.: “Fundamento y ámbito de la Reserva de Ley en materia tributaria”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública Española*, número 14, 1972, p. 209. *Vid.* también GARCÍA DE ENTERRÍA: *La Lengua de los Derechos. La formación del Derecho Público Europeo tras la Revolución Francesa*, Ediciones Alianza Universal, Madrid, 1995, p. 115.

Dicho de otra forma, aunque los deberes de información se lleven a cabo mediante actividades que pueden ser realizadas por particulares, tienen carácter público⁴⁷² y deben someterse a la vinculación legal de las actuaciones administrativas⁴⁷³.

Cuando la Carta Magna en su artículo 31.3 dispone que “Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”, impone la debida adecuación legal a las prestaciones de carácter personal⁴⁷⁴, al igual que lo establece respecto a las de carácter patrimonial⁴⁷⁵.

Teniendo en cuenta que se trata del ejercicio de una potestad administrativa⁴⁷⁶, resulta imprescindible que exista una cobertura legal de los deberes a cargo de los ciudadanos que tengan por objeto los distintos tipos de prestaciones, entre éstas, las prestaciones de carácter formal, donde situamos los deberes de información⁴⁷⁷.

⁴⁷² De ello ya venía dando cuenta la doctrina extranjera, de entre la cual resulta más que clara la postura de FANTOZZI, A.: “I rapporti tra Fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario”, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza Fiscale*, I, 1984, pp. 239 y ss.

⁴⁷³ El Tribunal Constitucional en su Sentencia 185/1995, de 14 de diciembre, Fundamento Jurídico 3º, pone de manifiesto que “(...) El Principio de Legalidad en materia tributaria responde en su esencia a (...) garantizar las prestaciones que los particulares satisfacen a los Entes públicos (...)”.

⁴⁷⁴ Entre el amplio sector doctrinal que propugna por la sujeción de los deberes de información dentro de este artículo 31.3 de la Constitución Española podemos mencionar a GONZÁLEZ PÉREZ, J.: “La Constitución y la modificación parcial de la Ley General Tributaria”, *Gaceta Fiscal*, número 25, 1985, p. 98; también LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria*, *Op. Cit.*, pp. 110 y ss.; SÁNCHEZ SERRANO, L.: *La Declaración Tributaria*, *Op. Cit.*, pp. 21 y ss.; y SÁNCHEZ LÓPEZ, E.: *Los deberes de información tributaria de terceros desde la perspectiva constitucional*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, pp. 116 y ss.

⁴⁷⁵ Tales como la disposición contenida en la Constitución Española artículo 133.1, cuando señala que “La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley”. Es decir, que la determinación del presupuesto de hecho, se encuentra amparada por el Principio de Legalidad.

⁴⁷⁶ En el mismo sentido, SESMA SÁNCHEZ señala que: “(...) La necesidad de que la actuación administrativa en el ámbito de los deberes y potestades de información tributaria cuente con una cobertura o habilitación legal deriva (...) desde la consideración del ejercicio de una “potestad administrativa” (...)”, en *La Obtención de Información Tributaria*, *Op. Cit.*, p. 38.

⁴⁷⁷ *Vid.* ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: “El número de identificación fiscal y los deberes de información”, *Op. Cit.*, p. 469; GÓMEZ CABRERA, C.: *La Discrecionalidad de la Administración Tributaria: su especial incidencia en el procedimiento de la Inspección*, McGraw-Hill Interamericana de España, 1998, p. 76; HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F.: “Una contribución al estudio de los deberes tributarios”, *Op. Cit.*, pp. 11 y ss.; HERRERA MOLINA, P. M.: *La potestad de información tributaria sobre terceros*, *Op. Cit.*, pp. 76 y 77; LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria*, *Op. Cit.*, pp. 210 y ss.; aún cuando RODRÍGUEZ BEREIJO no encuentre la adscripción de esas obligaciones a los

El Principio de Legalidad determina todas las actuaciones de carácter público, sin que pueda existir alguna iniciativa válida no atribuida previamente (vinculación positiva)⁴⁷⁸, al tiempo que considera permitido todo aquello que no este expresamente prohibido (vinculación negativa⁴⁷⁹). También establece positivamente la jerarquía legal que restringe la intervención pública en cuestiones reservadas al legislador⁴⁸⁰, salvando la posibilidad de que el propio legislador haya habilitado a la Administración para que dicte reglamentos delegados o determinados actos concretos⁴⁸¹.

deberes de información, las encuentra ancladas al Principio de Legalidad administrativa, de manera que “(...) la Administración ha de contar, en principio, con una cobertura legal previa (...)”, RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: “El Sistema Tributario en la Constitución (los límites del Poder Tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)”, *Revista de Derecho Constitucional*, número 36, septiembre-diciembre 1992, p. 28; SÁNCHEZ SERRANO, L.: “Comentarios a la Ley General Tributaria”, AA.VV.: *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, *Op. Cit.*, pp. 43 y 139; y, en Comentarios a la Ley del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas y Reglamento del impuesto, Codex, Madrid, 1993, p. 615.

⁴⁷⁸ El desajuste, la disconformidad, constituyen “infracción del Ordenamiento jurídico” y les priva actual o potencialmente (distinción entre nulidad y anulabilidad), de validez. En palabras de GARCÍA DE ENTERRÍA: “(...) sus posibilidades de actuación estarían limitadas a una habilitación legal previa (...)”, en GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.: *Curso de Derecho Administrativo*, *Op. Cit.*, p. 441. No se pueden iniciar actuaciones que previamente no estén atribuidas por la ley, salvo las que hayan sido legalmente habilitadas con carácter previo: “(...) no hay en Derecho Español ningún “espacio franco o libre de Ley” en que la Administración pueda actuar con un poder ajurídico y libre. Los actos y las disposiciones de la Administración, todos, han de “someterse a Derecho”, han de ser “conformes” a Derecho.

⁴⁷⁹ *Vid.* SANTAMARÍA PASTOR, J.: *Principios de Derecho Administrativo*, volumen I, Editorial Centro de Estudios Ramón ARECES, R., Madrid, 1998, pp. 87 y 88; GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.: *Curso de Derecho Administrativo*, *Op. Cit.*, pp. 443 a 448.

⁴⁸⁰ Ambas prestaciones, personales y patrimoniales, cuyo fundamento se encuentra en el artículo 31.1, son aquellos que el artículo 31.3 exige sean establecidos con arreglo a la ley (...)” ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: “El número de identificación fiscal y los deberes de información”, *Op. Cit.*, p. 488. No es el momento de revivir la vieja polémica con respecto a qué debe entenderse cuando el legislador establece la regulación “con arreglo a la Ley”. Sólo dejaremos constancia de que en la actualidad la mayoría de la doctrina, así como el Tribunal Constitucional, han entendido que esta reserva de ley no es de carácter absoluto, sino relativo, con tal de que exista una habilitación legal suficiente que permita delinear los contornos, de manera mas o menos precisa, por los cuales ha de discurrir la especificación de tales prestaciones. “(...) la existencia de un sistema tributario justo, como el que predica el artículo 31.1, descansa, por un lado, en las prestaciones patrimoniales que en forma de tributos deben los ciudadanos efectuar en la medida en que dispongan las leyes presididas por una idea de equidad fiscal, y, por otro lado, en las prestaciones personales que en su forma de deberes de colaboración con la Administración en su labor de recaudación de tributos, el ordenamiento ha de prever se lleven a cabo por los sujetos deudores, y otros sujetos distintos de éstos cuando por determinadas circunstancias el concurso de su ayuda sea necesario.

⁴⁸¹ Nos referimos a la Reserva de Ley, definida por PÉREZ ROYO como: “(...) un instituto de carácter constitucional que tiene como finalidad de que determinadas materias sean sólo reguladas por disposiciones legislativas y no por otro tipo de norma jurídica. Constituye el eje de las relaciones entre el legislativo y el ejecutivo en lo referente a la producción de normas (...)”, en PÉREZ ROYO, F.: “Fundamento y ámbito de la Reserva de la Ley en materia tributaria”, *Op. Cit.*, p. 207.

En uno u otro caso la actividad administrativa debe respetar los principios de justicia material⁴⁸², de modo tal que “(...) la ley no sólo es un límite, sino el fundamento de la actividad administrativa, o más exactamente, el fundamento de toda la organización estatal. Aquí se verifica, pues, un proceso de juridificación de la actividad administrativa que irá plasmándose posteriormente en el control objetivo de todas sus manifestaciones (...)”⁴⁸³.

Las actuaciones administrativas deben ir conforme a la correspondiente normativa, tanto a nivel constitucional⁴⁸⁴, como a nivel legal⁴⁸⁵, ya que allí le son señaladas las directrices que se han de seguir para cumplir con el sometimiento a derecho que reclama su validez; de ahí surge la conocida frase: “*quae non sunt permissae prohibita intelliguntur*” que, al contrario del mecanismo de funcionamiento en el derecho privado, señala cómo para contrastar la validez de un acto administrativo es necesario indagar primero si existe algún precepto jurídico que lo admita⁴⁸⁶.

En un sentido negativo, el Principio de la Legalidad prohíbe la violación de los principios generales del Derecho; el exceso de las normas reguladoras de la competencia de sus órganos; la contradicción de las leyes formales y el exceso de los reglamentos.

⁴⁸² “El sentido positivo del Principio de Legalidad, que encuentra acomodo en la figura del deber jurídico promocional (...) significa, no sólo el no contradecir lo dispuesto en el ordenamiento, sino el actuar en su conformidad (...)”, en DE ASÍS ROIG, R.: *Deberes y Obligaciones en la Constitución, Op. Cit.*, p. 295.

⁴⁸³ *Vid.* ESCRIBANO LÓPEZ, F.: “La codificación fiscal, experiencia de la codificación en España”, *Op. Cit.*, p. 212.

⁴⁸⁴ *Cfr.* con el artículo 9.3 de la Constitución Española, donde se garantiza el Principio de Legalidad y el 103.1 *ejusdem*, establece que la Administración actúa con sometimiento pleno a la Ley y el Derecho.

⁴⁸⁵ La Ley 30/1992, vincula positivamente a la Administración en los arts. 53.2, 63.1 y 70, “se establece que el contenido de los actos se ajustará a lo dispuesto por el ordenamiento jurídico y será determinado y adecuado a los fines de aquéllos”; artículo 63.1: “son anulables los actos de la Administración que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluso La Desviación de Poder; y artículo 70: “la sentencia estimará el recurso contencioso-administrativo cuando la disposición, la actuación o el acto incurrieran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluso La Desviación de Poder”.

⁴⁸⁶ “(...) 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 (...)”, Sentencia del Tribunal Supremo de Justicia de Cantabria (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Única), de 18 octubre 2002. En la obra de UKMAR se encuentra la recopilación del Principio de Legalidad en más de cuarenta Constituciones. UKMAR, V.: *Principi Comuni di Diritto Costituzionale Tributario*, II Edición, Milán, 1999.

De la interpretación que se realiza del Principio de Legalidad, se derivan consecuencias que interesan de manera directa a los deberes de información, generando una situación de sujeción jurídica pasiva de someterse a las disposiciones establecidas con carácter general o especial.

Dichas disposiciones son determinantes del cumplimiento de ciertos deberes de carácter administrativo, dado que aún siendo realizadas por los particulares, tienen como finalidad una prestación de carácter público y deben atenerse a la regulación establecida en la ley.

2.2.2. La discrecionalidad y la Desviación de Poder en los deberes de información tributaria

2.2.2.1. La discrecionalidad

Para poder hablar de discrecionalidad debemos hacerlo desde la perspectiva constitucional, que demanda a la Administración Pública un servicio objetivo a los intereses generales, de acuerdo a los mandatos legales⁴⁸⁷.

Definir la discrecionalidad administrativa es una tarea ampliamente abordada por la doctrina más cualificada, de forma que adherimos nuestra postura a lo ya estudiado por expertos en la materia y que han convergido sus opiniones al respecto⁴⁸⁸.

⁴⁸⁷ Cfr. con el artículo 103.1 de la Constitución Española: “1. La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho”. Por parte de la doctrina, NIETO GARCÍA, A.: “La Administración sirve con objetividad los intereses generales”, AA.VV.: *Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje al Profesor Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA III, Op. Cit.*, pp. 2185 y ss.

⁴⁸⁸ Vid. BACIGALUPO, M.: *La discrecionalidad administrativa (estructura normativa, control judicial y límites constitucionales de su atribución)*, Marcial Pons, Madrid, 1997; BELTRAN DE FELIPE, M.: *Discrecionalidad administrativa y Constitución*, Tecnos, Madrid, 1995; DESDENTADO DAROCA, E.: *Los problemas del control judicial de la discrecionalidad técnica (un estudio crítico de la jurisprudencia)*, Civitas, Madrid, 1997; FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.: “Arbitrariedad y discrecionalidad”, AA.VV.: *Estudios sobre la Constitución Española: Homenaje al profesor GARCÍA DE ENTERRÍA, E.*, volumen 3: La Corona, las Cortes Generales, del Gobierno y de las Administraciones Públicas, coordinado por MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S., Civitas, Madrid, 1991, pp. 2255 a 2311, y también en su posterior obra: *De la*

En este sentido, se ha dicho que la potestad discrecional se manifiesta cuando existe una previsión legal de estimación subjetiva por parte de la Administración⁴⁸⁹, la cual permite cierto margen de elección.

Por exclusión, se entiende como discrecional una potestad “(...) opuesta a las potestades regladas (...), pues la Administración ante determinadas situaciones dispone de un margen de elección, que le permite hacer o no hacer y, en este segundo caso, disponer de varias soluciones (...)”⁴⁹⁰.

La potestad administrativa está reglada con ajuste a la ley, de acuerdo a la vinculación directa que nace del Principio de Legalidad. Este Principio se ha entendido como un vínculo de habilitación administrativa que puede manifestarse de forma positiva o negativa.

De acuerdo a la teoría de la vinculación positiva, la Administración únicamente puede actuar cuando exista una norma previa que se lo autorice y siempre vinculada a la ley y al Derecho. En ausencia de esta habilitación debe considerarse prohibida toda actuación.

arbitrariedad de la Administración, Op. Cit.; GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: “La lucha contra las inmunidades del poder”, *Revista de Administración Pública*, número 38, 1962, pp. 159 y ss.; en concordancia con la publicación realizada varios años después: *Democracia, jueces y control de la Administración*, 5ª edición, Civitas, Madrid, 2000; IGARTÚA SALAVERRÍA, J.: *Discrecionalidad técnica, motivación y control jurisdiccional*, Civitas, Madrid, 1998, p. 20; MOZO SEOANE, A.: *La discrecionalidad de la Administración Pública en España. Análisis jurisprudencial, legislativo y doctrinal 1894-1983*, Montecorvo, Madrid, 1985; PAREJO ALFONSO L.: *Administrar y juzgar: dos funciones constitucionales distintas y complementarias*, Tecnos, Madrid, 1993, pp. 20; SÁINZ MORENO, F.: *Conceptos jurídicos, interpretación y discrecionalidad administrativa*, Civitas, Madrid, 1976; SÁNCHEZ MORÓN, M.: *Discrecionalidad administrativa y control judicial*, Tecnos, Madrid, 1994. También *Vid. FERRÉ OLIVÉ, J. C.: “Corrupción y delitos contra la Administración Pública”, AA.VV.: Delitos financieros, fraude y corrupción en Europa*, volumen 3, (Fraude y corrupción en la Administración Pública), Universidad de Salamanca, Ediciones Universidad de Salamanca, Salamanca, 2002, pp. 13 a 26.

⁴⁸⁹ “(...) definiendo la Ley (...) algunas de las condiciones de ejercicio de dicha potestad, remite a la estimación subjetiva de la Administración el resto de dichas condiciones, bien en cuanto a la integración última del supuesto de hecho (...), bien en cuanto al contenido concreto, dentro de los límites legales, de la decisión aplicable (...), bien de ambos elementos (...)”, en GARCÍA DE ENTERRÍA y RAMÓN FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.: *Curso de Derecho Administrativo, Op. Cit.*, p. 453.

⁴⁹⁰ *Vid. PARADA VÁZQUEZ, R.: Derecho Administrativo I, Parte General*, 12 edición, Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 101.

Y de acuerdo a la vinculación negativa, la Administración puede hacer todo aquello que no está prohibido; puede realizar cualquier conducta sin necesidad de una norma previa que le autorice, siempre que no contradiga alguna norma⁴⁹¹.

Es muy importante la atribución de estas potestades para determinar cuáles serán las condiciones mediante las que se realizará su ejercicio. Pueden darse dos supuestos: potestad reglada o cerrada y potestad abierta o discrecional.

En el primero, la ley determina absolutamente todas las condiciones a través de un supuesto legal completo, definido en todos sus términos y consecuencias⁴⁹²; y en el segundo, se deja un margen de actuación en el cual se aplica “libremente” el criterio más adecuado según determinados parámetros.

Aunque la ley no especifica todas las condiciones de ejercicio de la potestad, las potestades discrecionales no son automáticas⁴⁹³. Su ejercicio se condiciona a la estimación subjetiva de la Administración⁴⁹⁴, ya sea respecto de la integración última del supuesto de hecho o del contenido concreto de la decisión aplicable.

No obstante, en todo acto discrecional pueden encontrarse varios elementos reglados: la existencia misma de la potestad, su extensión, la competencia del órgano para actuarla, y el fin.

⁴⁹¹ Cfr. SANTAMARÍA PASTOR, J.: *Principios de Derecho Administrativo*, Op. Cit., pp. 87 y 88; esto se explica en que “(...) el poder ejecutivo carece de una esfera de actuación autónoma (...)”, GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.: *Curso de Derecho Administrativo*, Op. Cit., pp. 443 a 448.

⁴⁹² A éste tipo de vinculación, GARCÍA DE ENTERRÍA las ha llamado “(...) hipótesis extremas de vinculación completa (...)”, en GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.: *Curso de Derecho Administrativo*, Op. Cit., p. 462; MORENO FERNÁNDEZ, J.: *La discrecionalidad en el Derecho Tributario*, Lex Nova, Valladolid, 1998, pp. 46 y 47; e IGARTÚA SALAVERRÍA, J.: *Discrecionalidad técnica, motivación y control jurisdiccional*, Op. Cit., p. 14.

⁴⁹³ La única estimación subjetiva que se puede producir es respecto de la constatación o verificación del supuesto de hecho. Superado esto, la Administración se limita a actuar en la forma prevista por la Ley. GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.: *Curso de Derecho Administrativo*, Op. Cit., p. 462.

⁴⁹⁴ La Exposición de Motivos de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa/1956 establecía que la discrecionalidad “(...) surge cuando el Ordenamiento jurídico atribuye a algún órgano competencia para apreciar en un supuesto dado lo que sea de interés público (...)”. De modo pues que la regulación de la potestad y sus condiciones de ejercicio se deja en manos de la estimación que realice la Administración.

Aunque en ocasiones puedan aparecer otros elementos -el tiempo u ocasión de ejercicio de la potestad, forma de ejercicio, el fondo-, la discrecionalidad únicamente puede producirse legítimamente en presencia de los primeros⁴⁹⁵.

Esto no quiere decir que la voluntad Administrativa sea autónoma. Debe someterse a unos parámetros legales que determinarán la oportunidad y margen de actuación, por lo que nunca será del todo soberana, es decir: “(...) las potestades discrecionales y las regladas no constituyen fenómenos rígidamente separados, mundos independientes que nunca se entrecruzan (...)”⁴⁹⁶.

Cuando la discrecionalidad se articula, supone el previo análisis de varias soluciones justas entre las cuales la Administración optará por la más adecuada, valorando también criterios extrajurídicos -de oportunidad, económicos, etc.-, remitidos al juicio subjetivo de la Administración⁴⁹⁷.

El desconocimiento de esta decisión puede generar un efecto negativo en el contribuyente, que es la incertidumbre⁴⁹⁸. Si bien es cierto que se puedan prever los parámetros entre los cuales puede optar la Administración, esto no implica que se tenga conocimiento acerca de cuál será la decisión final. Sin embargo, creemos que estos efectos contraproducentes son superados por los beneficios de una discrecionalidad controlada: rapidez de respuesta, cercanía ciudadana y adaptabilidad de criterio, ya que el ejercicio de

⁴⁹⁵ Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.: *Curso de Derecho Administrativo, Op. Cit.*, pp. 464; 477 y 478.

⁴⁹⁶ Para VIDAL MARTÍN, “(...) El legislador se ve constreñido a actuar dentro de los límites materiales señalados por él mismo, de tal forma que la precitada norma no confiere al legislador un poder ilimitado para emanar leyes tributarias, sino que, limita su poder a la emanación de aquellas leyes que imponen la contribución a los gastos públicos de los sujetos dotados de capacidad económica (...)”, en VIDAL MARTÍN, T.: *Un Estudio Constitucional sobre el deber de contribuir y los principios que lo informan: el artículo 31.1 CE*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1998, p. 129.

⁴⁹⁷ A diferencia de lo que ocurre con los conceptos jurídicos indeterminados, cuyos límites no aparecen del todo delimitados en su enunciado a pesar que tratan de delimitar un supuesto concreto. (...) todo concepto jurídico indeterminado está estructurado en tres partes: un núcleo fijo o “zona de certeza”, constituido por datos previos y seguros (zona de certeza positiva); una zona intermedia o de incertidumbre o “halo del concepto”, más o menos precisa; y por último, una “zona de certeza negativa” en la que se excluyen conceptos (...)”, en GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.: *Curso de Derecho Administrativo, Op. Cit.*, pp. 468, 469 y 470.

⁴⁹⁸ Vid. MORENO FERNÁNDEZ, J.: *La discrecionalidad en el Derecho Tributario, Op. Cit.*, p. 20.

una potestad discrecional supone varias soluciones justas fundamentadas en los referidos criterios extrajurídicos, (oportunidad, económicos etc.)

La inevitable y conveniente libertad de gestión encuentra un problema en tratar de encontrar la asepsia de una discrecionalidad limitada que no siempre es susceptible de coincidir con la realidad jurídica del contribuyente. Debe procurarse un equilibrio entre los intereses particulares y los generales sin apartarse del fin que propició su ejercicio, puesto que han sido atribuidas a la Administración unas potestades para el cumplimiento de un fin determinado y específico⁴⁹⁹, y los actos o las decisiones que se alejen de este propósito deben ser anulados por incurrir en el vicio de La Desviación de Poder⁵⁰⁰.

El control jurisdiccional se circunscribe a comprobar los extremos dentro de los cuales se ha producido la decisión; en el ámbito tributario, las potestades regladas son las correspondientes al Derecho Tributario sustantivo o material, en contraposición a las potestades discrecionales, las cuales pertenecen al Derecho Tributario adjetivo o formal. La comprobación de discrecionalidad por incidencias respecto de obligaciones de información corresponde al ámbito contencioso.

Para terminar, debemos resaltar más cuidadosamente el ejercicio de las potestades discrecionales. Ponerlas en práctica no supone excluir el deber de razonar y motivar las decisiones, ya que la mejor manera de controlar el adecuado ejercicio de la potestad administrativa es analizar si la motivación del acto -o decisión- guarda correspondencia con la finalidad para la cual se concede, independientemente del interés que lo aconseje. Una técnica jurisdiccional que resulta tan efectiva como de difícil comprobación.

⁴⁹⁹ Cfr. con GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.: *Curso de Derecho Administrativo, Op. Cit.*, p. 477.

⁵⁰⁰ Según el artículo 63.1 de la Ley 30/1992: "Son anulables los actos de la Administración que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluso La Desviación de Poder (...)", PONT MESTRES, M.: "Administración Tributaria y Estado de Derecho", en AA.VV.: *El Contribuyente ante las Anomalías en la Actividad de la Administración Tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1994, p. 32. Acerca del control judicial de la discrecionalidad, ver FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.: *De la Arbitrariedad de la Administración, Op. Cit.*, p. 80; MORENO FERNÁNDEZ, J.: *La Discrecionalidad en el Derecho Tributario, Op. Cit.*, pp. 20 y ss.

2.2.1.2. La Desviación de Poder

La finalidad del Principio de Legalidad respecto de los deberes de información es preservar el valor del orden en sociedad, estableciendo claramente las pautas a las cuales debe adecuarse la conducta de los ciudadanos en renuncia a la exigencia de informaciones que puedan sobrepasar los términos necesarios. Se justifica cuando conserva la orientación teleológica trazada por la ley sin apartarse de ella⁵⁰¹.

La persona jurídica goza de independencia en cuanto a la realidad de su status, respecto de cada uno de sus integrantes o personas que la componen. Esta independencia incluye también la separación de patrimonios y supone la limitación de la responsabilidad de las personas individuales.

Asumido el hermetismo de su personalidad, se produjo la crisis del concepto de persona jurídica y el abuso del mismo, prestándose ésta a su utilización para fines distintos de aquellos para los que se concibió. Este aspecto es la principal intersección entre el abuso de derecho como concepto general de La Desviación de Poder⁵⁰², concepto que es necesario diferenciar de la arbitrariedad en sentido normativo y en sentido aplicativo⁵⁰³.

⁵⁰¹ Cabe destacar que, por su parte, dicha Ley habilitante deberá especificar con detalle en qué consiste la potestad otorgada. De no hacerlo, se producen anomalías tales como las habilitaciones en blanco elaboradas para el establecimiento de los deberes de información. En este sentido, GÓMEZ CABRERA, C.: *La Discrecionalidad de la Administración Tributaria: su especial incidencia en el procedimiento de la Inspección*, Op. Cit., pp. 285 y 286. En el mismo sentido, GARCÍA AÑOVEROS, J.: “Los Poderes de Comprobación, la actividad de Liquidación y la Discrecionalidad de la Administración Financiera”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, número 76, 1992, p. 611. “(...) la discrecionalidad no existe al margen de la Ley (...)”, en GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.: *Curso de Derecho Administrativo*, Op. Cit., pp. 382 y 383. Vid., también, GIANNINI, M. D.: *Derecho Administrativo*, volumen I. Traducción a cargo de ORTEGA, L., Ministerio para las Administraciones Públicas, Madrid, 1991, p. 111.

⁵⁰² Vid. SÁINZ DE BUJANDA, F.: *Reflexiones sobre un sistema de Derecho Tributario*, Hacienda y Derecho, Volumen III, Madrid, 1963, pp. 298 y ss. Cabe destacar que la consecuencia lógica que conlleva La Desviación de Poder es la anulabilidad del acto. Al respecto, GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.: *Curso de Derecho Administrativo*, Op. Cit., p. 477.

⁵⁰³ La arbitrariedad normativa producida en la elaboración de normas jurídicas y en nuestro caso aplicable a los procedimientos de gestión en los cuales nos vemos involucrados la mayoría de los contribuyentes; y la arbitrariedad aplicativa, que es el tipo de arbitrariedad que se manifiesta cuando existe un comportamiento jurídicamente irregular por parte de los organismos públicos y en esta materia, más aplicable a las actuaciones inspectoras. Vid. SÁNCHEZ PEDROCHE, J.: “El deber de motivación en los

Existen puntos de conexión entre las categorías de abuso del derecho, pues tienen un elemento en común que es la utilización del derecho para concretar determinados actos a través del uso de una norma de cobertura.

En este sentido, nos interesa destacar que el ejercicio de una potestad discrecional está íntimamente ligado a la satisfacción del fin que es, a la vez, razón de su atribución. La consideración del fin del acto que motivó la atribución de la potestad discrecional da lugar a la técnica de La Desviación de Poder, debiendo respetarse el fin expreso o tácito que la norma establece cuando regula una potestad discrecional⁵⁰⁴.

El ejercicio de un derecho más allá de su expresa finalidad no es ya usar el derecho sino abusar de él⁵⁰⁵. Sobre esta base se elaboró en el siglo XX la teoría del abuso del derecho por la doctrina y la jurisprudencia francesa⁵⁰⁶.

procedimientos administrativos en materia tributaria”, *Revista General de Derecho*, Valencia, 1995, pp. 20 y ss.

⁵⁰⁴ Sobre La Desviación de Poder puede consultarse ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “La Desviación de Poder: un recurso inédito”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, número 3, 1970, pp. 689 y ss.; CLAVERO AREVALO, M.: “La Desviación de Poder en la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo”, *Revista de Administración Pública*, número 30, 1959, pp. 105 y ss.; CHINCHILLA MARÍN, C.: *La Desviación de Poder*, Civitas, Madrid, 1989, pp. 20 y ss.; GUICHOT REINA, E.: “Control de la discrecionalidad y responsabilidad en el Derecho Comunitario”, AA.VV.: *Discrecionalidad Administrativa y control judicial. I Jornadas de Estudio del Gabinete Jurídico de Andalucía*, Civitas, Madrid, 1996, pp. 265 y ss.; MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S.: “La Desviación de Poder en el Derecho Español”, *Revista de Administración Pública*, número 22, 1957, pp. 129 y ss.; MARTÍN PÉREZ, P.: “La Desviación de Poder en el Ordenamiento Jurídico Español (I)”, *Actualidad Administrativa*, número 42, 1991, pp. 527 y ss. y “La Desviación de Poder en el Ordenamiento Jurídico Español (y II)”, *Actualidad Administrativa*, número 43, 1991, pp. 539 y ss. y SÁNCHEZ ISAAC, J.: *La Desviación de Poder en los Derechos Francés, Italiano y Español*, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1973, pp. 20 y ss.; y *La Desviación de Poder en la reciente jurisprudencia*, Bayer Hermanos, Barcelona, 1999, pp. 40 y ss.

⁵⁰⁵ “(...) lo injustificado no son los privilegios de la Administración, sino el abuso que de los mismos puedan hacer los empleados públicos (...)”, en BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, J.: “Algunas experiencias tributarias”, *Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, II, Madrid, 1996, p. 1413. Por otra parte ha señalado SÁINZ DE BUJANDA que, “(...) los límites básicos, de tipo material dentro de los que ha de moverse la inspección derivan de los principios cardinales que inspiran el Estado de Derecho (...)”, SÁINZ DE BUJANDA, F.: *Notas de Derecho Financiero, Op. Cit.*, p. 170. En sentido contrario AGUIAR DE LUQUE entiende que, “(...) los Derechos Fundamentales tienen un componente individualista que se compadece mal con las nociones de buena fe y abuso del derecho que descansan en un juicio de intenciones o en la utilización del derecho para fines distintos a los previstos en el ordenamiento con un carácter antisocial (...)”, en AGUIAR DE LUQUE, L.: “Los límites de los Derechos Fundamentales”, *Revista del Centro de Estudios Constitucionales*, número 14, Madrid, 1993, p. 34.

⁵⁰⁶ Vid. CHINCHILLA MARÍN, C.: *La Desviación de Poder, Op. Cit.*, pp. 50 y ss.

Actualmente La Desviación de Poder encuentra apoyo en el artículo 103.1⁵⁰⁷, en concordancia con el 106.1 de la Constitución Española⁵⁰⁸. Cuando el legislador delega una competencia en un órgano administrativo con un fin, le otorga una determinada potestad. La desviación o abuso de poder se manifiesta cuando la actuación del órgano se aleja de la finalidad encomendada⁵⁰⁹.

Para que se produzca un vicio de desviación de poder deben concurrir las siguientes circunstancias:

a) Que se haya producido un acto aparentemente ajustado a la legalidad pero que en el fondo persiga un fin distinto del interés común;

b) Que se presuma que la Administración ejerce sus facultades conforme a Derecho;

c) Que no pueda exigirse una prueba plena sobre la existencia de La Desviación de Poder ni tampoco fundarse en meras presunciones o conjeturas, siendo necesario acreditar hechos o elementos suficientes para formar en el Tribunal la convicción de que la

⁵⁰⁷ *Cfr.* con el artículo 103.1 de la Constitución Española: “La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho”.

⁵⁰⁸ *Cfr.* con el artículo 106.1.: “Los Tribunales controlan la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifica”.

⁵⁰⁹ La Desviación de Poder “(...) es un concepto de teoría general del Derecho, que puede darse en cualquier sector del ordenamiento jurídico (...)” y se produce cuando “(...) el titular de la potestad (...) utiliza una determinada unidad jurídica, como puede ser la propia competencia, para fines distintos de los previstos en la Ley (...)” Y añade a continuación: “(...) no abunda en la jurisprudencia sentencias que declaren la existencia de desviación de poder en actuaciones administrativas (...) por lo cual, “(...) con más frecuencia de lo deseable, se tiende a ver en esas desestimaciones una manifestación de un mal entendido respeto por el impresionante poder de las Administraciones Públicas (...)”. Mas -agrega el Tribunal Supremo- “(...) no hay tal. Es la misma dificultad de acreditar la existencia de un fin ilegítimo arropado por el disfraz del fin previsto en la Ley lo que hace siempre inusuales las declaraciones de existencia de este vicio, y, muy particularmente, en el ámbito de lo Contencioso-Administrativo (...)”, así lo recuerda el Tribunal Supremo en Sentencia de 29 de mayo de 2001. Por otra parte, “(...) es claro, en consecuencia, que el fin de las potestades administrativas, “fijado” por el ordenamiento jurídico, integra siempre un elemento reglado de aquéllas, de suerte que un control de legalidad puede llegar a la apreciación de La Desviación de Poder sin extralimitarse pues no implica valoraciones de oportunidad. En el mismo sentido ha de entenderse que el control de legalidad incluye el examen del plan a la luz de las exigencias de los principios generales del derecho puesto que éstos, al integrar precisamente en su más íntima esencia el ordenamiento jurídico, quedan plenamente incluidos en el ámbito del Principio de Legalidad (...)”, en Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de mayo de 1992.

Administración acomodó su actuación a la legalidad, pero con finalidad distinta de la pretendida por la norma aplicable⁵¹⁰.

Para poder apreciar La Desviación de Poder, es preciso que quien la invoque alegue los supuestos en que se funda y soporte la carga de la prueba de forma clara y cumplida.

En la actualidad las Administraciones Públicas están sujetas al Derecho Administrativo. Del ajuste de sus actuaciones a la ley y límites de las delegaciones conocerán los Tribunales del orden contencioso-administrativo, los cuales realizarán una comparación, por un lado, de cómo el ordenamiento jurídico ha atribuido la potestad de exigir información a la Administración y, por otro, del fin que ha perseguido la Administración al dictar el acto cuya legalidad está en discusión⁵¹¹.

Aún cuando la revisión judicial no sea la mejor de las soluciones, -entre otras cosas por no aumentar el ya congestionado sistema judicial al que en muchas ocasiones se acude invocando el principio de proporcionalidad administrativa- sería imposible prescindir de este control⁵¹².

En el supuesto de confirmar la existencia de un acto administrativo viciado, la consecuencia es clara: su anulación. Sin embargo, si el vicio se produce respecto de actos con carácter general, queda determinar si esta ilegalidad se ha producido por falta de competencia, por insuficiencia de previsión legal, reglamentación ultra vires⁵¹³, carencia

⁵¹⁰ *Vid.* Sentencia de la Sala 3ª, de 16 de junio de 1997.

⁵¹¹ Por parte de la jurisprudencia, Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de noviembre de 1992.

⁵¹² En primer lugar porque a muchos de esos actos se atribuye el carácter de actos de trámite "(...) no está admitido, de forma generalizada que estas actuaciones de obtención de información sean revisables judicialmente de forma autónoma (...)"; porque dada la dificultad de suspensión, "(...) muchos de esos vicios no se consideran tan lesivos como para viciar de nulidad plena la actuación administrativa (...)", de forma tal que la opción sería recurrir la sanción en caso de incumplimiento; porque la "(...) utilización del proceso especial de protección de los Derechos Fundamentales es restringida en general", en SESMA SÁNCHEZ, B.: *La Obtención de Información tributaria*, *Op. Cit.* p. 53.

⁵¹³ El Principio Ultra Vires, de origen anglosajón, se utilizó por primera vez en el derecho de sociedades comerciales en el fallo relativo al caso *Ashbury Railway Carriage and Iron Co. Ltd vs. Riche* presentado ante la "Casa de Loes" (tribunal) del Reino Unido en el año 1875. En este caso, las partes debatían sobre la interpretación de la norma que regulaba del objeto social en el *Companies Act* de 1862, que contenía la regulación legal de sociedades comerciales del Reino Unido. El debate de las partes se centró en determinar si la cualidad de personas de las sociedades les permitía a estas, al igual que las personas

procedimental, falta de motivación, actuación arbitraria por fines desproporcionados o excesivamente discrecionales.

De una serie de alternativas a la solución de una “exigua” cobertura legal - entre las que figura una producción masificada de leyes que contemplen los deberes de información, una propuesta de relaciones de subsidiariedad y unos principios reguladores del procedimiento de inspección- creemos que exigir la motivación y justificación de los requerimientos tributarios es la elección más acertada⁵¹⁴. Sin perjuicio de la adopción de una normativa general que refunda los preceptos que interesan a los deberes de información, en cuanto a elementos como: el alcance de la información, calidad de la información, sujetos obligados, plazos; y en cuanto a la Administración: órganos legitimados para requerir la información, alcance, limitaciones, condiciones y procedimientos⁵¹⁵.

Cabe destacar que el específico deber de información puede generarse por la propia ley o por un acto dictado en virtud de la aplicación de una potestad administrativa. La legalidad que recubre este acto es “(...) consecuencia jurídica de la puesta en práctica de dichas formas de especificación del deber, que originan distintas formas de prestación del acto de cumplimiento del deber de información así concretado (...)”⁵¹⁶. Es decir, que la norma concreta el deber de información señalando las directrices que van a determinar sus elementos.

naturales, realizar libremente todo tipo de actividades lícitas, o si las actividades realizadas por las sociedades que no estuvieran autorizadas expresamente en la cláusula del objeto social se consideraban prohibidas y por lo tanto ilegales. *Vid.* GRIFFIN, S.: “The Rise and Fall of the Ultra Vires Rule in Corporate Law”, *Mountbatten Journal of Legal Studies of Southampton Institute*, 1998, pp. 5 y 6.

⁵¹⁴ *Vid.* SESMA SÁNCHEZ, B.: *La Obtención de Información Tributaria*, *Op. Cit.*, p. 53.

⁵¹⁵ *Vid.* GÓMEZ CABRERA, C.: *La Discrecionalidad de la Administración Tributaria: su especial incidencia en el procedimiento de la Inspección*, *Op. Cit.*, p. 286.

⁵¹⁶ En este sentido, LÓPEZ MARTÍNEZ recuerda que el deber es anterior a su configuración normativa cuando señala que: “(...) no debe identificarse, la norma que hace nacer el específico deber de información, ni el ejercicio de la potestad administrativa que “concreta e individualiza el deber general de terceros”, con el específico deber de información que origina los mismos (...)”, en LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria*, *Op. Cit.*, pp. 222 y 223.

2.3. Principio de Generalidad

El principio de generalidad, comenzó siendo un principio negativo de prohibición de privilegios y beneficios fiscales a determinados sectores de la sociedad, hasta llegar a ser, sin distinciones, una garantía aplicable a todos.

Como el resto de los principios, el Principio de generalidad tiene una doble vertiente de aplicación, es decir, de un lado se dirige a los ciudadanos, los cuales deben cumplir con los deberes de información exigidos por la ley, y del otro al legislador, quien deberá configurar un sistema tributario justo que abarque el total de la población; esto sólo puede llevarse a cabo si se sostiene sobre firmes cimientos de generalidad⁵¹⁷.

El principio de generalidad informa el sistema tributario, de modo que no debe entenderse de manera absoluta. Aún cuando su aplicación interesa estrechamente a la vertiente recaudatoria, también debe observarse desde el punto de vista de la política económica, donde los deberes de información juegan un papel determinante.

En este sentido se aplica al llamado por la doctrina “por suministro de información”, que como veremos detenidamente en el momento oportuno, se refiere al cumplimiento de una norma de carácter general.

Hemos sostenido que el deber de colaboración tributaria es una prestación personal de carácter público, solamente por su simple pertenencia al ente estatal, y por lo tanto se establece una vinculación genérica respecto de todas las personas.

La operatividad de este deber se produce no sólo acerca de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, sino sobre cualquier otro administrado que se halle potencialmente en posición de colaborar con la Administración Tributaria en el cumplimiento de las tareas que le han sido encomendadas.

⁵¹⁷ En palabras de ALONSO GONZÁLEZ, la justicia tributaria “(...) se erige básicamente sobre dos poderosos pilares que sostienen el ordenamiento tributario, el principio de generalidad y el principio de igualdad (...)”, en ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *Jurisprudencia Constitucional Tributaria, Op. Cit.*, p. 29.

2.4. La interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos como manifestación del Principio de seguridad jurídica

Una de las manifestaciones del principio de seguridad jurídica es la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos establecida en el artículo 9.3 de la Constitución Española, ya que es consecuencia del valor de la justicia respecto de las limitaciones de los derechos fundamentales⁵¹⁸.

Como hemos venido diciendo, la Administración Pública dispone de todo un conjunto de herramientas para alcanzar el servicio objetivo de los intereses generales, que van más allá de las dispuestas para el colectivo ciudadano⁵¹⁹.

Si bien debemos tomar en cuenta las dificultades de actuación que la Administración encontraría si tuviera que desenvolverse en un escenario comprendido dentro del derecho común⁵²⁰, el “elenco” de prerrogativas administrativas no es ilimitado,

⁵¹⁸ Cfr. con el artículo 1.1. de la Constitución Española. Mientras que en el ejercicio de las potestades regladas existe una única solución correcta, susceptible de control judicial en todos sus aspectos, en el ejercicio de las potestades discrecionales, el resultado de su ejercicio, la toma de la decisión pertinente se deja al juicio o a la voluntad de la Administración. Esto implica para la Administración la facultad de optar, de elegir, mientras que para el administrado, supone cierta incertidumbre en su decisión. La atribución de potestades discrecionales implica, la introducción de parcelas de inseguridad jurídica, indeseables en las relaciones que surgen como consecuencia de la realización de los hechos imponderables previstos en las normas, MORENO FERNÁNDEZ, J.: *La discrecionalidad en el Derecho Tributario*, Op. Cit., p. 20. Sin embargo, para GARCÍA DE ENTERRÍA esto no implica que la Constitución consienta actuaciones caprichosas, cuando señala que: “la Constitución no admite que el poder público, en cualquiera de sus expresiones, se ejerza por la sola voluntad del agente o por su capricho, simplemente”, en GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: “¿Es inconveniente o inútil la proclamación de la interdicción de la arbitrariedad como principio constitucional?”, *Revista de Administración Pública*, número 124, 1991, p. 225.

⁵¹⁹ Estas herramientas constituyen un verdadero “(...) elenco de potestades exorbitantes del derecho común, de un cuadro de poderes de actuación de los que no disfrutaban los sujetos privados (...)”, GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.: *Curso de Derecho Administrativo*, Op. Cit., pp. 44 y 46.

⁵²⁰ Para GONZÁLEZ PÉREZ, “(...) hoy parece fuera de duda la imposibilidad de que la Administración Pública pueda realizar los fines que tiene encomendados dentro del marco de derecho común. De aquí la aparición de un derecho privilegiado al que se sujeta un sector más o menos amplio, según los sistemas de la actividad de las Administraciones Públicas (...)”, en GONZÁLEZ PÉREZ, J.: *Comentarios a la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (Ley 29/1998, de 13 de julio)*, Tomo I, 3ª edición, Civitas, Madrid, 1998, p. 89.

las actuaciones de la Administración Tributaria deben estar sujetas a la legalidad⁵²¹, en franca interdicción a la posible arbitrariedad del funcionario público⁵²².

Los principios constitucionales cumplen un destacado papel como “auténticos principios jurídicos, cumpliendo todas las funciones atribuidas a los mismos”⁵²³, de manera que la Administración se encuentra obligada a observar los derechos de los ciudadanos desde el punto de vista de su cumplimiento y no como una herramienta al servicio de sus gestiones⁵²⁴. Pero la sujeción de la Administración no se agota en la ley. También, y con mayor razón, debe observar al Derecho⁵²⁵ al identificarse con los principios que lo sostienen y que informan todo el ordenamiento⁵²⁶.

Resultaría entonces lógico que si la norma habilitante atribuye una potestad discrecional, se requiera que las actuaciones de la Administración se ajusten a las exigencias de tales principios, en especial al principio de interdicción de la arbitrariedad de

⁵²¹ Para FERREIRO LAPATZA, “(...) admitida ya sin reservas en nuestras democracias la necesidad de que todo poder se someta al derecho emanado del pueblo parece razonable pensar que tanto el derecho administrativo como el Derecho Tributario deberían reducir el mínimo su carácter excepcional o exorbitante (...)”, FERREIRO LAPATZA, J. J.: “Directrices al tema de la codificación en América Latina”, AA.VV.: *XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario*, Salvador de Bahía, 2000, pp. 20 y ss.

⁵²² “La arbitrariedad es, ante todo, injusticia del Estado, del gobernante, que pretende eximirse del orden por él creado y reclama para sí una libertad de incumplirlo a su antojo que a los ciudadanos niega con toda la fuerza coactiva del poder que éstos han delegado de él. Es, pues, la injusticia por antonomasia, la antítesis de la justicia, su negación más radical”, FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.: *De la Arbitrariedad de la Administración, Op. Cit.*, p. 140.

⁵²³ *Vid.* CALVO ORTEGA, R.: “Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero”, *Op. Cit.*, p. 129; también MORTATI, C.: *Istituzioni di Diritto Pubblico, Op. Cit.*, p. 232.

⁵²⁴ Para GARCÍA AÑOVEROS la Administración: “(...) ha de acomodarse al imperio de los derechos constitucionales y no éstos a la comodidad, a la inercia, ni siquiera a la eficacia de la Administración. No es que los derechos impliquen una Administración Tributaria ineficaz, sino que ésta tiene que buscar su propia eficacia y conseguirla, dentro del espacio que dejen los derechos públicos subjetivos de los ciudadanos (...)”, GARCÍA AÑOVEROS, J.: “Una nueva Ley General Tributaria: Problemas constitucionales”, *Op. Cit.*, p. 235.

⁵²⁵ Según lo establece el artículo 103.1 de la Constitución Española.

⁵²⁶ *Cfr.* con el artículo 1.4 del Título Preliminar del Código Civil.

los poderes públicos⁵²⁷, instaurado para evitar que se traspasen los límites racionales de la discrecionalidad⁵²⁸.

2.5. El principio de Proporcionalidad

La Administración está sometida a las Leyes y al Derecho y éste, además de la ley positiva, también será sometido a los principios generales que lo informan, y que conforme al artículo 1.3 del Código Civil han de aplicarse no sólo en defecto de ley o costumbre, pues igualmente son principios informadores del ordenamiento jurídico⁵²⁹.

Estos principios generales se encuentran parcialmente contenidos en la Constitución y en el Código Civil⁵³⁰, forman parte importante del ordenamiento jurídico y

⁵²⁷ Cfr. con el artículo 9.3 de la Constitución Española.

⁵²⁸ “La arbitrariedad equivale, a menudo, a la parcialidad, siempre, al capricho, a la sinrazón, y sobre todo a lo infundado, injustificado. La discrecionalidad, por el contrario, se identifica con la decisión motivada”, en FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.: *De la Arbitrariedad de la Administración*, Op. Cit., pp. 131, 160 y 162; En el mismo sentido, AGÜALLO AVILÉS, A.: *El contribuyente frente a los Planes de Inspección*, Marcial Pons, Madrid, 1994, p. 78.

⁵²⁹ “Utilizando un símil vegetal puede decirse que los principios generales constituyen la savia del Derecho” PONT MESTRES, M.: “Administración Tributaria y Estado de Derecho”, en AAVV: *El Contribuyente ante las Anomalías en la Actividad de la Administración Tributaria*, Op. Cit., p. 28. Vid., también MORILLO MÉNDEZ, A.: “El principio de proporcionalidad en los procedimientos tributarios”, *Tribuna Fiscal*, número 108, 1999, pp. 55 y ss.

⁵³⁰ Según el artículo 1.4 del Código Civil: “4. Los principios generales del derecho se aplicarán en defecto de ley o costumbre, sin perjuicio de su carácter informador del ordenamiento jurídico”. En este sentido, los principios generales del Derecho son el “conjunto normativo no formulado que se impone por la comunidad con una eficacia muy superior a la de una norma subsidiaria, ya que constituyen la base de las normas jurídicas legales y consuetudinarias, ofrecen los medios con que interpretarlos y son, además, el recurso siempre utilizable en defecto de normas formuladas. En este sentido, DE CASTRO y BRAVO, F.: *Derecho Civil de España*, Civitas, Madrid, 1984, pp. 419 y 420. Del mismo modo, la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 mayo de 1990 los define del siguiente modo: “(...) Los principios generales del Derecho, esencia del ordenamiento jurídico, son la atmósfera en la que se desarrolla la vida jurídica, el oxígeno que respiran las normas, lo que explica que tales principios “informen” las normas -artículo 1º,4 del Título Preliminar del Código Civil y que la Administración esté sometida no sólo a la Ley sino también al Derecho - artículo 103.1 de la Constitución. Y es claro que si tales principios inspiran la norma habilitante que atribuye una potestad a la Administración, esta potestad ha de actuarse conforme a las exigencias de los principios (...)”, Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de mayo 1990, Fundamento Jurídico 2º.

son de obligada aplicación por parte de la jurisprudencia⁵³¹. En nuestro caso, se configuran como auténticos límites directos a la hora de controlar judicialmente la actuación administrativa discrecional en los procedimientos relacionados con la obtención de información tributaria.

La recepción que hace la Administración del pleno sometimiento a la ley y al Derecho⁵³² debe ser complementada con otros principios que van a terminar de perfilar la debida configuración de las previsiones normativas acerca de la actuación administrativa. De forma que una de las maneras de verificar la validez de la actuación discrecional será, entre otras, que no contravenga ningún principio general de Derecho. Recordemos que su poder no es ilimitado⁵³³.

Con fundamento teórico-constitucional en la prohibición de arbitrariedad de los poderes públicos, la actividad administrativa también encuentra límites a su actuación en el principio de proporcionalidad⁵³⁴. Debemos tener presente que el fundamento esencial de la lucha contra la arbitrariedad se encuentra en el principio de seguridad jurídica.

⁵³¹ De acuerdo con el Fundamento Jurídico 2º de la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de mayo 1998, “(...) los principios jurídicos, en su caso, irradian su eficacia tanto sobre el derecho objetivo estatal como sobre el Derecho objetivo de una Comunidad Autónoma”. Pero aclara que su aplicación directa está supeditada a la existencia de una laguna legal –salvo, claro está, el caso de los principios constitucionalmente reconocidos: “1ª Para que un principio general de derecho sea aplicable, es necesario que no existan normas específicas aplicables reguladoras de la cuestión planteada: ello, sin perjuicio de que los principios generales del derecho incluidos en la Constitución tienen carácter informador de todo el ordenamiento jurídico. 2ª Los principios generales, como expresión de un derecho no formulado en normas objetivas, manifiestan su fuerza a la hora de interpretar las normas aplicables al caso concreto y a la hora, en su caso, de llenar vacíos normativos (...)”.

⁵³² *Cfr.* con el artículo 103.1 de la Constitución Española.

⁵³³ Y, en este sentido, “(...) los criterios que proporcionan los principios generales del Derecho, y que debe tener en cuenta el juez a la hora de evaluar una actuación discrecional, no consisten en “una abstracta e indeterminada invocación de una justicia o de la concepción moral o de la discreción del juez, sino, más bien, en la expresión de una justicia material especificada técnicamente en función de los problemas jurídicos concretos y objetivizada en la lógica misma de las instituciones. El control de la discrecionalidad a través de los principios generales no consiste, por tanto, en que el juez sustituya el criterio de la Administración por su propio y subjetivo criterio (...)”. De lo que se trata realmente es de penetrar en la decisión enjuiciada hasta encontrar una explicación objetiva en que se exprese un principio general”, en GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.: *Curso de Derecho Administrativo*, *Op. Cit.*, p. 474.

⁵³⁴ Este principio de proporcionalidad o ponderación de bienes, es una técnica incorporada del derecho anglosajón, MARTÍNEZ DE PISÓN CAVERO, J.: *El Derecho a la Intimidación en la Jurisprudencia Constitucional*, Civitas, Madrid, 1993, p. 158.

El llamado “límite de los límites” a las potestades administrativas⁵³⁵ establece que antes de la adopción y ejecución de un acto administrativo se debe constatar si este guarda medida con el resultado perseguido. Una manera de saberlo es mediante un examen a través del cual se ponderen los intereses en juego, de forma que se evalúe si merece la pena sacrificar un derecho en pos de conseguir determinada información⁵³⁶, evitando el abuso de una exigencia indiscriminada⁵³⁷ marcada por la arbitrariedad.

En el principio de proporcionalidad aplicado a la obtención de información, establece que debe perjudicarse lo menos posible al contribuyente del cual se obtienen datos, sin extenderse más allá de una injerencia estrictamente necesaria⁵³⁸, para lo que deberán adoptarse los medios necesarios, de manera que la decisión tome en cuenta las medidas menos gravosas para el sujeto pasivo⁵³⁹.

⁵³⁵ Según PAREJO ALFONSO: “(...) los Derechos Fundamentales, como cualesquiera otros derechos subjetivos, no son ilimitados, sino que están sujetos a todo un sistema de límites (...)”, en PAREJO ALFONSO, L.: “El contenido esencial de los Derechos Fundamentales en la jurisprudencia constitucional; a propósito de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 8 de abril de 1981”, *Revista de Derecho Constitucional*, volumen 1, número 3, 1981, p. 177; por parte de la jurisprudencia, el Tribunal Constitucional ha calificado el principio de proporcionalidad como: “límite a los límites”, Sentencia del Tribunal Constitucional, 150/1995, Fundamento Jurídico 7; 37/1989, Fundamento Jurídico 7; 37/1990, Fundamento Jurídico 6; 207/1996, Fundamento Jurídico 4, y Fundamento Jurídico 4 de la Sentencia del Tribunal Constitucional 207/1996.

⁵³⁶ Dicho de otro modo, “(...) el acto limitador ha de atender a la proporcionalidad entre el sacrificio del derecho y a la situación en la que se halla aquél a quien se le impone tal sacrificio (...)”, *Vid.* BAÑO LEÓN, J.: “Los Derechos Fundamentales en la Comunidad Europea y la competencia del Juez Nacional”, *Civitas-Revista de Derecho Administrativo*, número 54, 1987, p. 160.

⁵³⁷ En esta línea, GÓMEZ CABRERA alude a que “(...) la situación de sujeción que ocupan los particulares no es una situación de sometimiento indiscriminado, en la medida en que sólo resultarían obligados a soportar” la iniciación de actuaciones inspectoras no arbitrarias”, GÓMEZ CABRERA, C.: *La Discrecionalidad de la Administración Tributaria: su especial incidencia en el procedimiento de la Inspección*, *Op. Cit.*, p. 199.

⁵³⁸ La Administración Tributaria ha de “(...) adoptar solamente las medidas necesarias y que los fines perseguidos se consigan en las condiciones más favorables y con los menores sacrificios posibles para los sujetos pasivos (...)”, en ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: “La Reforma de la Ley General Tributaria”, en ALONSO GONZÁLEZ, L. M., ARAGONÉS BELTRÁN, E., ARIAS ABELLÁN, M., ESEVERRI MARTÍNEZ, E., SÁNCHEZ GALIANA, J., y SOPENA GIL, J.: *Análisis de la Ley 25/1995 de 20 de julio*, *Op. Cit.*, p. 273. En concordancia con lo dicho, la Sentencia 1999\7.104 del Tribunal Supremo, de 24 de julio.

⁵³⁹ Por razones de pertinencia, dejaremos de lado el análisis acerca de si el límite de los límites viene dado por el contenido esencial de los derechos, o por la proporcionalidad en la aplicación de los mismos, debido a que este tema, ampliamente desarrollado por la doctrina, desbordaría la intención de establecer elementos fundamentales de su relación con nuestro tema de estudio. En palabras de AGUIAR DE LUQUE, “(...) el concepto de contenido esencial es tema suficientemente elaborado por la doctrina (...) para que

La aplicación del principio de proporcionalidad se extiende al desarrollo de todas las labores administrativas, primordialmente a la articulación de la potestad de información por parte de la Administración con respecto a los administrados, ya que supone la imposición de prestaciones personales⁵⁴⁰.

En el Derecho español el principio de proporcionalidad es un principio general del Derecho que reclama la adecuación del medio a la finalidad. Aún cuando su reconocimiento expreso no sea de orden superior, ha sido reconocido expresamente tanto por la Ley General Tributaria, como por la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente⁵⁴¹, haciendo alusión a su aplicabilidad en el cumplimiento de las obligaciones formales⁵⁴².

Sobre la interpretación que le ha dado la jurisprudencia, el Tribunal Constitucional ha sostenido a este respecto, que el principio de proporcionalidad no sólo “(...) exige una relación ponderada de los medios empleados con el fin perseguido (...)”, sino que es un “(...) principio inherente al valor justicia y muy cercano al de igualdad” que “se opone frontalmente a la arbitrariedad en el ejercicio de los poderes público, cuya interdicción proclama el artículo 9 de nuestra Constitución (...)”⁵⁴³.

merezca la pena volver aquí sobre el mismo (...)”, AGUIAR DE LUQUE, L.: “Los límites de los Derechos Fundamentales”, *Op. Cit.*, p. 26.

⁵⁴⁰ En palabras de RUÍZ GARCÍA, la intervención administrativa “(...) no puede suponer el desconocimiento de los Derechos Fundamentales constitucionalmente protegidos y entre ellos el genérico derecho a la libertad de actuación que, obviamente se ve limitado por el establecimiento de deberes de observar una determinada conducta (...)”, en RUÍZ GARCÍA, J.: *Secreto Bancario y Hacienda Pública*, *Op. Cit.*, pp. 113 y ss.

⁵⁴¹ Para la legislación Española, el Principio de Proporcionalidad no tiene, individualmente, categoría positiva de Principio Constitucional, aunque debería. Sin embargo, tiene el rango de “Principio de Ordenación y Aplicación del Sistema Tributario”, artículo 3.2 de la Ley General Tributaria: “(...) La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad (...)”. Sobre el punto, *Vid. MARTÍN FERNÁNDEZ, J.*: “Una visión general del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria”, *Revista Jurídica de la Comunidad de Madrid*, número XXV, Madrid, 2003, pp. 20 y ss.

⁵⁴² Ley de Derechos y Garantías del contribuyente, artículo 2: “(...) La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de generalidad, proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales. Asimismo, asegurará el respeto de los derechos y garantías del contribuyente establecidos en la presente Ley (...)”.

⁵⁴³ *Vid.* la Sentencia del Tribunal Constitucional 50/1995 de 23 de febrero, Fundamento Jurídico 7, sobre el Derecho a la Intimidad y el Derecho a la Inviolabilidad del Domicilio en relación con actuaciones de la Inspección Tributaria. En esta misma sentencia, el Tribunal Constitucional se sirve de la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos para dotar de contenido los derechos referenciados y mencionando

Está claro que nos encontramos ante un principio de indispensable ajuste para las actuaciones de la Administración y de esta forma lo aplica la jurisprudencia del Tribunal Supremo en sentencia de 22 de enero de 1993, cuando anula el artículo 40.2, f) del Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria por considerarlo desproporcionado, al representar un peso excesivo para los contribuyentes⁵⁴⁴.

Pese a su falta de recepción por la Constitución⁵⁴⁵, la jurisprudencia constitucional ha resuelto que la actuación del legislador puede ser enjuiciada con arreglo al principio de proporcionalidad⁵⁴⁶.

El principio de proporcionalidad resulta tangible cuando el aprovechamiento que la Administración hace de la información suministrada compensa la carga que han

el carácter vinculante de la misma de acuerdo con el texto del artículo 10.2 de la Constitución Española. El mismo Tribunal, en su sentencia 62/1982 de 15 de octubre, Fundamento Jurídico 5, reconoce el principio de proporcionalidad como principio general de Derecho alegado que: “(...) para determinar si las medidas aplicadas eran necesarias para el fin perseguido, hemos de examinar si se han ajustado o si han infringido el principio de proporcionalidad. La Sala no ignora la dificultad de aplicar en un caso concreto un principio general del Derecho que, dada su formulación como concepto jurídico indeterminado, permite un margen de apreciación (...)”.

⁵⁴⁴ Dicho artículo facultaba a la Inspección de los Tributos “(...) para requerir al interesado la traducción de cualesquiera documentos con trascendencia probatoria a efectos tributarios redactados en una lengua no Española (...)”; decisión que fue emitida tomando en consideración que tal actividad “(...) no puede sumirse, por sus especiales características en el conjunto de obligaciones de hacer que impone al sujeto pasivo el artículo 35.2 Ley General Tributaria (...)”.

⁵⁴⁵ En relación con el Principio, se ha pronunciado la jurisprudencia al afirmar que: “(...) el Principio de Proporcionalidad no constituye un derecho fundamental (...)”, en Sentencia del Tribunal Constitucional 6/1988, de 21 de enero.

⁵⁴⁶ En Sentencia del Tribunal Constitucional 55/1996, de 28 de marzo de 1996. El máximo interprete constitucional, ha manifestado que, “(...) el principio de proporcionalidad no constituye en nuestro ordenamiento constitucional un canon de constitucionalidad autónomo cuya alegación pueda producirse de forma aislada respecto de otros preceptos constitucionales. Es, si quiere decir así, un principio que cabe inferir de determinados Preceptos Constitucionales, y en particular de los aquí invocados (artículos 1.1, 9.3 y 10.1 de la Constitución Española), y, como tal, opera esencialmente como un criterio de interpretación que permite enjuiciar las posibilidades vulnerables de concretas normas constitucionales. Dicho con otras palabras, desde la perspectiva del control constitucionalidad que nos es propio, no puede invocarse de forma autónoma y aislada el principio de proporcionalidad, ni cabe analizar en abstracto si una actuación de un poder público resulta alegarse primero y enjuiciarse después en qué medida ésta afecta al contenido de los preceptos constitucionales invocados: solo cuando la desproporción suponga vulneración de estos receptos cabrá declarar la inconstitucionalidad (...)”. En esta Sentencia, recuerda el Tribunal Constitucional que como ha señalado en otros pronunciamientos anteriores, el principio de proporcionalidad deriva del “valor justicia”, del principio del “Estado de Derecho”, del principio de “interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos” o de la “dignidad de la persona”.

cumplido los particulares⁵⁴⁷. Por otra parte, el cúmulo de deberes impuestos a los administrados a través de la legislación tributaria supone incurrir, además del pago de los tributos propiamente, en una serie de gastos adicionales de difícil o imposible restitución.

Si bien es cierto que el ejercicio de las potestades inquisitivas de la Administración conduce al aumento de la recaudación, la vía para conseguir este aumento se ajusta al incremento de tareas que quedan en manos de particulares⁵⁴⁸.

Ante esta situación se hace necesario un equilibrio, aunque no sea tarea fácil, porque las variables de cada situación son diferentes y exigen que se examine cada situación por separado⁵⁴⁹. Así por ejemplo, un requerimiento de información al sujeto pasivo genera costes de elaboración de informes, en materiales, horas de trabajo, llamadas telefónicas, entregas o envíos, lo cual deberá ser asumido íntegramente por el sujeto obligado a su cumplimiento⁵⁵⁰.

⁵⁴⁷ Según PALAO TABOADA, “(...) la imposición por la Administración de un deber general de comunicación de datos sólo será legítima cuando ello sea realmente necesario para una imposición justa y, en consecuencia, el provecho que de su cumplimiento obtiene la Administración compense claramente la carga que se impone a los particulares. En ningún caso se justificaría su establecimiento por razones de mera comodidad administrativa o menos aún por un simple prurito de omnisciencia fiscal sin relación directa y efectiva con la aplicación de las leyes en vigor (...)”, en “La Potestad de Información Tributaria y sus límites”, en AA.VV.: *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.*, Op. Cit., p. 907.

⁵⁴⁸ “(...) la exigencia masiva de todo tipo de datos con trascendencia tributaria, pues no existiría proporcionalidad entre el fin perseguido aumento de la recaudación- y los medios empleados (...)”, HERRERA MOLINA, P. M.: *La potestad de información tributaria sobre terceros*, Op. Cit., p. 72; también CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I.: “El Derecho a la Intimidad como límite a las funciones investigadoras de la Administración Tributaria”, Op. Cit., pp. 736 y 737.

⁵⁴⁹ “(...) el contenido esencial de un derecho se vería afectado cuando éste experimenta una restricción superior a la necesaria para lograr el fin que motiva la limitación. No habría, pues, contenido esencial fijado de una vez por todas, sino que estaría dotado de unas dimensiones variables, dependientes en suma de la peculiar relación medio/fin resultante de cada concreta limitación que sufriera el derecho. Bajo este prisma, el contenido esencial podría definirse como aquella parte del derecho que comienza cuando el límite deja de ser proporcionado (...)”, en MEDINA GUERRERO, M.: *La vinculación negativa del legislador a los Derechos Fundamentales*, MacGraw-Hill, Madrid, 1996, p. 147.

⁵⁵⁰ Vid. PALAO TABOADA, C.: en “La Potestad de Información Tributaria y sus límites”, en AA.VV.: *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.*, Op. Cit., p. 908.

Esta situación no ha pasado desapercibida para el legislador, quien tomando en cuenta este gasto, dispone que el sistema tributario deba adecuarse a la limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales⁵⁵¹.

Para finalizar, creemos que debería ser indispensable la presencia de las mínimas garantías respecto a la aplicación del principio de proporcionalidad en la resolución del conflicto de intereses entre la Administración y los particulares, sobre todo cuando se exige la prestación personal de carácter público de los deberes de información.

Este principio es ampliamente reconocido y por ende debería considerarse un presupuesto de la obtención de información y, entre otras cosas, debería tener en cuenta el coste que representan las actuaciones del contribuyente, para evitar situaciones desiguales o injustas.

3. El Derecho a la Intimidad

La intimidad encuentra origen en los llamados derechos del hombre⁵⁵² -y fundamentales o no- no pueden serlo a medias. Aunque pudiera parecer contradictorio idear limitaciones a la dimensión más básica de las personas, a quienes se reconocen derechos constitucionales desde la Declaración francesa del año 1789, las limitaciones al ejercicio de tales derechos se entienden como excepciones al principio general de la ilimitación⁵⁵³. Salvando el derecho a la propia imagen, estos caracteres y sus limitaciones

⁵⁵¹ *Vid.* el artículo 2.2 de la Ley 1/1998. De este artículo, merece destacarse que no se prevé ninguna sanción a la Administración cuando lo incumpla, que no existe una vía específica para su reclamo, y que los gastos incurridos, incluso siendo excesivos, serán de difícil o imposible restitución.

⁵⁵² La denominación utilizada para designar estos derechos del hombre es realmente, muy variada. En la mayoría de las ocasiones son llamados derechos del hombre, Derechos Humanos, o derechos de la persona humana. Se habla también de derechos naturales, término con el que se alude a su fundamento en la naturaleza humana; y de Derechos Fundamentales, queriendo señalar que afectan a las dimensiones más básicas y entrañables del ser humano. Nosotros vamos a utilizar esta última terminología porque es la fórmula utilizada frecuentemente por la Carta de las Naciones Unidas de 1945, la Constitución Española de 1978, y otras normas nacionales e internacionales.

⁵⁵³ Este modo de ver las cosas fue consecuencia del pensamiento liberal individualista que, en buena parte, inspiraba a los revolucionarios franceses y que más adelante se hizo patente también en el Código de

son aplicables a personas tanto jurídicas como físicas con ciertos matices, pues estos derechos por ser diferentes, poseen contenido propio y específico⁵⁵⁴.

De igual forma son característicos los ataques a los mismos⁵⁵⁵. El derecho al honor, referido a la estimación de la persona y su vida en sociedad, contribuye a configurar el estado social de la misma⁵⁵⁶. El Derecho a la Intimidad personal y familiar, a la esfera privada de la persona, sustraída a indagaciones ajenas, y el derecho a la propia imagen describen la representación gráfica de la figura humana⁵⁵⁷ y se refiere al poder de impedir la reproducción de la figura humana.

El Derecho a la Intimidad, al igual que el derecho al honor y a la propia imagen, han sido siempre motivos de cierta polémica por su complicada delimitación⁵⁵⁸, dado que

Napoleón. El talante individualista tiene un precedente remoto en el Derecho romano, que acuñó el aforismo *qui suo iure utitur neminem laedit*, que encierra la idea de que el ejercicio de cualquier derecho no reconoce límite alguno, ni siquiera el de la posible lesión a terceros. Texto completo en SÁNCHEZ VIAMONTE, C.: *Los Derechos del Hombre en la Revolución Francesa*, Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de México, México, 1956, pp. 57 a 60.

⁵⁵⁴ Vid. la Sentencia 83/2002 del Tribunal Constitucional, de 22 de abril.

⁵⁵⁵ Vid. Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 14 de junio de 2001.

⁵⁵⁶ Entendemos el honor como el aprecio y estima que una persona recibe de la sociedad en que vive. Por tanto, es un derecho íntimamente relacionado con la dignidad personal. Las personas jurídicas poseen lo que se denominaría reputación que sin problema alguno se protege de toda difamación de injurias que de algún modo u otro pudieran repercutir negativamente. Sin embargo, el grado de protección sería algo menor que en el caso de las personas físicas. Los atentados más graves contra el honor personal son los delitos de injurias y calumnias para los cuales nuestro ordenamiento reserva la protección penal. Acerca del honor como abarca la reputación y la fama que la persona tenga en la sociedad, es interesante revisar la Sentencia de la Audiencia Provincial de Málaga 1012-2001, de 13 de noviembre.

⁵⁵⁷ Por “imagen propia” entendemos “la representación gráfica de la figura humana mediante un procedimiento mecánico o técnico de reproducción y, en sentido jurídico (...) la facultad exclusiva del interesado a difundir o publicar su propia imagen, y por ende el derecho a evitar su reproducción”, según Sentencia del Tribunal Supremo, de 11 de abril, citada en varias sentencias, como ejemplo la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid 28 junio 1999; Sentencia de la Audiencia Provincial de Asturias 29 enero 1993. Analizando simplemente la estructura de este Derecho, vemos que su carácter es universal y propio de cada ser humano. Su importancia es tal, que es capaz de limitar el ejercicio de las libertades de expresión e información reconocidas en la Constitución Española artículo 20, siempre que estas no respeten los Derechos de la Personalidad.

⁵⁵⁸ La dificultad de acotar el concepto material de intimidad en cuanto bien jurídico ha sido puesta de manifiesto, por LÓPEZ ORTEGA, J.: “La Intimidad como bien jurídico protegido”, en AA.VV.: *Estudios sobre el Código Penal de 1995 (Parte especial)*, Coordinado por MANZANARES SAMANIEGO, J. y Dirigido por Vives Antón, T., Estudios de Derecho Judicial, Madrid, 1996, pp. 283 a 310; ROMEO CASABONA, C.: “Tendencias actuales sobre las formas de protección jurídica ante las nuevas tecnologías”, Poder Judicial, número 31, 1993, pp. 163 y ss. Vid. también “Tendencias actuales sobre las formas de protección jurídica ante las nuevas tecnologías”, *Revista del Foro Canario*, número 87, 1993, pp. 20 y ss.

lo que realmente interesa determinar es la medida en la cual estos derechos pueden presentar roces en cuanto se lleva a cabo el cumplimiento de los deberes de información, ya que no en pocas ocasiones ha generado controversias respecto a posibles colisiones con determinados derechos⁵⁵⁹, ampliamente reconocidos a nivel internacional⁵⁶⁰. En este sentido, la Ley 30/92 dispone en qué consiste la reserva de los datos referentes a la intimidad de las personas y, al efecto, observamos que realmente constituye un límite constitucional al derecho de acceso a la información⁵⁶¹, pese a lo cual, el Derecho a la Intimidad en España sufre una indeterminación relativa⁵⁶², situación que no escapa a la materia que interesa el aspecto tributario, ampliamente estudiado por la doctrina⁵⁶³.

⁵⁵⁹ De hecho, la implantación de un proceso privatizador conlleva posibles riesgos originados en una circunstancia que afecta, de manera sensible, la transmisión del poder público a manos del ente privado. Este proceso privatizador, resulta inconexo con los principios y la esencia de lo público, aunado la dificultad de garantizar, derechos capitales como el secreto y la intimidad, BERMEJO VERA, J.: “Prólogo” a la obra de RIVERO ORTEGA, R.: *El Estado vigilante*, Editorial Tecnos, Madrid, 2000, p. 21.

⁵⁶⁰ Estos derechos, si bien encuentran reconocimiento y protección en pactos internacionales como la Resolución 2200 A (XXI) de la Asamblea General, aprobada el 16 de diciembre de 1966, del Pacto de Derechos Civiles y Políticos (PACTO DE NUEVA YORK) ratificado por España, cuyo artículo 17.1 dispone: “Nadie será objeto de injerencias arbitrarias o ilegales en su vida privada, su familia, su domicilio o su correspondencia, ni de ataques ilegales a su honra y reputación”; en concordancia la Constitución actual, hay que interpretar las normas relativas a los Derechos Fundamentales que la Constitución reconoce y entre ellos el Derecho a la Intimidad personal y familiar, con el artículo 10.2: “Las normas relativas a los Derechos Fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España”; no obstante, a estas disposiciones escapa la configuración de la posición jurídica de los obligados tributarios, involucrados un procedimiento de intercambio de información y, en consecuencia, sería una materia cuya regulación se dirimirá de acuerdo a la normativa interna de cada país.

⁵⁶¹ Según el artículo 105 de la Constitución Española: “La ley regulará: (...) b) El acceso de los ciudadanos a los archivos y registros administrativos, salvo en lo que afecte a la seguridad y defensa del Estado, la averiguación de los delitos y la intimidad de las personas”; artículo 18.1: “Se garantiza el Derecho al Honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen”; y artículo 20: “Se reconocen y protegen los derechos (...). 4: Estas libertades tienen su límite en el respeto a los derechos reconocidos en este Título, en los preceptos de las leyes que lo desarrollen y, especialmente, en el Derecho al Honor, a la Intimidad, a la Propia Imagen y a la Protección de la juventud y de la infancia”. *Vid.* Ley 30/1992, de 26 noviembre 1992. Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. (BOE de 27 de noviembre de 1992). Corrección de errores (BOE de 28 de diciembre de 1992 y BOE 27 de enero de 1993). Actualizada en mayo de 2001. Modificada por Ley de 24 de diciembre de 2001, de 27 de diciembre (BOE de 31 de diciembre de 2001) Modificada por Ley 62/2003, de 30 de diciembre (BOE de 31 de diciembre de 2003). La Ley 30/92 establece en el artículo 37 numeral 2 que: “El acceso a los documentos que contengan datos referentes a la intimidad de las personas estará reservado a éstas, que, en el supuesto de observar que tales datos figuran incompletos o inexactos, podrán exigir que sean rectificadas o completados, salvo que figuren en expedientes caducados por el transcurso del tiempo, conforme a los plazos máximos que determinen los diferentes procedimientos, de los que no pueda derivarse efecto sustantivo alguno”. *Vid.* FERNÁNDEZ RAMOS, S.: *La Información y la participación ciudadana en la Administración Local*, Editorial Bosch, Barcelona, 2005, pp. 487 a 500.

⁵⁶² *Vid.* CARRILLO LÓPEZ, M.: *Los límites a la libertad de prensa en la Constitución Española de 1978*, Promociones Publicaciones Universitarias, Barcelona, 1987, pp. 20 y ss. Por parte de la jurisprudencia,

Al formar parte del sistema, el Derecho a la Intimidad puede ceder ante intereses constitucionalmente relevantes, siempre que el recorte que aquél haya de experimentar se revele como necesario para lograr el fin legítimo previsto, proporcionado para alcanzarlo y, en todo caso, respetuoso con el contenido esencial del derecho⁵⁶⁴. De hecho, casi siempre cede⁵⁶⁵.

Vid. la Sentencia del Tribunal Constitucional 110/1984, de 26 de noviembre, asalta la duda respecto de la medida en la cual los datos económicos forman parte del Derecho a la Intimidad; y a la pregunta de “(...) en qué medida el conocimiento de las cuentas bancarias por la Administración a efectos fiscales debe entenderse comprendido en la zona de la intimidad constitucionalmente protegida (...)”, concluye que “la respuesta debe ser negativa”, matizando luego que “aún admitiendo, como hipótesis que el movimiento de las cuentas bancarias esté protegido por el Derecho a la Intimidad, nos encontramos que ante el Fisco opera un límite justificado a este derecho (...)”, Fundamento Jurídico 5º. De esta decisión que creemos un tanto ambigua, entendemos que, interpretado de una forma o de otra, los datos económicos deben ser del conocimiento de la Administración Tributaria.

⁵⁶³ Sobre el Derecho a la Intimidad en general pueden consultarse además, entre otros, WARREN, S. y BRANDEIS, L.: “The Right to Privacy”, *Harvard Law Review*, volumen IV, número 5, 1890, pp. 30 y ss.; MARTÍNEZ DE PISON CAVERO, J.: *El Derecho a la Intimidad en la jurisprudencia constitucional*, *Op. Cit.*, p. 80, RUÍZ MIGUEL, C.: *La configuración Constitucional del Derecho a la Intimidad*, Tecnos, Madrid, 1995; y, del mismo autor: *El Derecho a la Protección de la vida privada en la Jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos*, Cuadernos Civitas, Madrid, 1994.

⁵⁶⁴ *Vid.* la Sentencia 89/2006 del Tribunal Constitucional, de 27 de marzo.

⁵⁶⁵ “(...) como otros protegidos constitucionalmente, tienen su plena eficacia frente a los particulares, pero quiebra, con los requisitos legales necesarios, ante los poderes públicos como forma de garantizar otros principios que quedan igualmente salvaguardados en nuestro texto constitucional (...)” LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria*, *Op. Cit.*, pp. 136 a 137. De esta forma ha sido interpretado por el Tribunal Constitucional, cuando negó que la exigencia de aportar “(...) las certificaciones relativas a las operaciones activas y pasivas de las cuentas en determinados establecimientos de crédito (...)” aludidas en la Sentencia del Tribunal Constitucional 110/1984, desconociera el Derecho a la Intimidad personal y familiar garantizado en la Constitución Española, artículo 18.1. La respuesta doctrinal de esta sentencia no se hizo esperar, y en un sentido parecido, podemos transcribir las palabras de SANTA MARÍA PASTOR, respecto de dicha sentencia, para quien existe “(...) cierto escrúpulo a reconocer, sin ambages, un privilegium fisci, (...)”, la Sentencia dota a la Administración de “(...) un poder omnimodo de investigación sin otro límite que la práctica de indagaciones arbitrarias, con la consiguiente anulación total del Derecho a la Intimidad (...)”, en SANTAMARÍA PASTOR, J.: “Sobre Derecho a la Intimidad, Secreto y otras cuestiones innombrables”, *Revista de Derecho Constitucional*, número 15, 1985, pp. 164 a 171; en sentido parecido, *Vid.* GARBERÍ LLOBREGAT, J.: “Derechos Fundamentales de incidencia penal y procesal en la sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990 (R. del Tribunal Constitucional 1990, 76), sobre Constitucionalidad de determinados preceptos de la Ley General Tributaria”, *Revista del Poder Judicial*, número 19, 1990, p. 218 y 219; RUÍZ GARCÍA, J.: *Secreto Bancario y Hacienda Pública*, *Op. Cit.*, p. 61; GARCÍA AÑOVEROS, J.: “Una nueva Ley General Tributaria: Problemas constitucionales”, *Op. Cit.*, p. 223 y 224; LOZANO SERRANO, C.: “La Actividad Inspectoral y los Principios Constitucionales”, *Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, Tomo I, 1990, p. 228; SESMA SÁNCHEZ, B.: *La Obtención de Información Tributaria*, *Op. Cit.*, p. 186; y ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, *Op. Cit.*, p. 264.

En efecto, el Derecho a la Intimidad no es absoluto⁵⁶⁶. Como hemos dicho, su recorte se supedita al fin previsto, proporcionado y respetuoso con el contenido esencial del derecho. El artículo 18.1 de la Constitución Española, al igual que los demás, tiene sus límites que vienen marcados por el deber de todos de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas⁵⁶⁷ de acuerdo con su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo, como dispone el artículo. 31.1 de la Constitución.

Del sistema actual de gestión de tributos deseamos destacar la patente necesidad de un contrapeso compuesto por límites y garantías, en aras de preservar la intimidad de las personas⁵⁶⁸, a las cuales se exige el cumplimiento de cada vez más deberes y obligaciones. Pero ¿pertenecen los datos económicos al ámbito del Derecho a la Intimidad? Creemos que la respuesta a este planteamiento se encuentra íntimamente relacionada con la pertenencia de los datos económicos a la esfera de la intimidad.

La comunicación de datos podría llegar a afectar el derecho fundamental a la intimidad personal, y para la salvaguarda del mismo se establecen límites al deber del administrado y a la correlativa facultad de la Administración⁵⁶⁹.

En este punto analizaremos cómo la Administración puede poner en funcionamiento los poderes que le son concedidos sin que esto signifique la vulneración del límite correspondiente a la intimidad, consagrado en el artículo 18.1 de la

⁵⁶⁶ *Vid.* el artículo 18.1 de la Constitución Española.

⁵⁶⁷ Cabe destacar, con arreglo a los criterios de la Ley Orgánica 1/1982, de 05 de mayo, de Protección Civil del Derecho al Honor, a la Intimidad Personal y Familiar y a la Propia Imagen, que, con carácter general, no se consideran intromisiones ilegítimas, las actuaciones autorizadas o acordadas por la autoridad competente de acuerdo con la Ley (artículo 8.1) y la ley sólo puede autorizar esas intromisiones por imperativos de interés público, Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección 7ª), de 17 de febrero de 2000.

⁵⁶⁸ Para ESCRIBANO “(...) El fenómeno tributario adecuado a la magnitud de su desarrollo directo, con actos en masa, exige la máxima colaboración entre Administración y ciudadanos. Colaboración que ya de por sí trasciende un mero derecho de corte garantista (...) y debe atender a una equilibrada proporción entre ese deber de colaboración necesario para dar resultado al deber de contribuir y otros derechos a los que la Constitución atribuye relevancia: el Derecho a la Intimidad, por ejemplo (...)”, ESCRIBANO LÓPEZ, F.: *La configuración jurídica del deber de Contribuir. Perfiles Constitucionales*, *Op. Cit.*, p. 219.

⁵⁶⁹ *Cfr.* con GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “Medios de defensa del contribuyente frente a la creciente presión fiscal indirecta”, *Op. Cit.*, p. 251.

Constitución⁵⁷⁰, en concordancia con la Ley Orgánica 1/1982 ya vista en el primer capítulo⁵⁷¹. Acudiremos a la transformación que ha sufrido el concepto, posiblemente producto de la vertiginosa evolución que ha tenido y tiene el tratamiento de los datos por parte de la Administración Tributaria, para luego asociar el concepto actual con los deberes de información tributaria.

3.1. Antecedentes del Derecho a la Intimidad

En España la Constitución es el punto de partida de un derecho que encuentra basamento en los derechos fundamentales⁵⁷², específicamente en el derecho a la

⁵⁷⁰ “(...) el ejercicio por la Administración de los poderes que le han sido conferidos tiene que llevarse a cabo respetando ciertos límites, entre otros, v. gr. el Derecho a la Intimidad consagrado en el artículo 18.1 de la Constitución (...)”, CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I.: “El Derecho a la Intimidad como límite a las funciones investigadoras de la Administración Tributaria”, *Op. Cit.*, p. 733. Hay numerosa bibliografía sobre la cuestión del supuesto conflicto entre el Derecho a la Intimidad y el Deber de Contribuir. A título de ejemplo pueden citarse: ESCRIBANO LÓPEZ, F.: *La configuración jurídica del deber de Contribuir. Perfiles Constitucionales*, *Op. Cit.*, p. 325; APARICIO PÉREZ, A.: “Notas sobre Derechos Fundamentales y Ordenamiento Tributario”, en AA.VV.: *X Jornadas de Estudio de la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado sobre Introducción a los Derechos Fundamentales*, volumen I, Ministerio de Justicia. Secretaría General Técnica, Madrid, 1988, p. 320 y ss; también NOGUEROLLES PEIRÓ, N.: “La Intimidad Económica en la Doctrina del Tribunal Constitucional”, *Civitas-Revista de Derecho Administrativo*, número 52, 1986, pp. 20 y ss.

⁵⁷¹ *Cfr.* con 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, encargada de desarrollar el contenido de la Constitución Española artículo 18.1, elude aportar una definición de Derecho a la Intimidad, disponiendo lo siguiente: “La protección civil del honor, de la intimidad y de la propia imagen quedará delimitada por las leyes y por los usos sociales atendiendo al ámbito que, por sus propios actos, mantenga reservado cada persona para sí misma o su familia”.

⁵⁷² Se entiende por Derechos Fundamentales aquellos derechos de cuya titularidad goza el hombre con anterioridad e independencia de concesión alguna de las normas positivas, y por el mero hecho de ser hombre, de participar de la naturaleza humana; como consecuencia, estos derechos pertenecen a todo hombre, cualquiera que sea su edad, raza, sexo o religión; su extensión abarca todo tipo de circunstancia discriminatoria. *Vid.* FERNÁNDEZ-GALIANO, A.: *Curso de Derecho Natural*, Madrid, 1962, pp. 139 y 140.

personalidad⁵⁷³, que data de la primera Constitución aprobada en las Cortes de Cádiz en el año 1812⁵⁷⁴.

La protección del Derecho a la Intimidad - antiguamente llamado derecho de la personalidad- en ocasiones se ha considerado antecedente de los límites de los deberes de información. La variación del concepto ha sido significativa desde la Constitución de Cádiz hasta la actual Constitución Española, donde se contempla la protección de una esfera de la dimensión más individual y privada de la vida humana.

Aún cuando los levantamientos del 2 de mayo y la posterior Guerra de la Independencia no permitieron su entrada en vigor, podemos apreciar que en el Estatuto de BAYONA el Derecho a la Intimidad empieza a encontrar la protección que le brindará, por primera vez, la Constitución de 1812⁵⁷⁵.

La primera Constitución Española no establecía una separación de derechos diferenciada y separada del articulado⁵⁷⁶, según las tendencias de la época⁵⁷⁷. Por tanto, estamos ante unos derechos esparcidos por todo el texto sin seguir regla alguna.

⁵⁷³ Cfr. con el artículo 18.1 de la Constitución Española: “Se garantiza en el Derecho al Honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen”. Observamos que los Derechos de la Personalidad reúnen en torno a sí el Derecho al Honor, a la intimidad y a la propia imagen.

⁵⁷⁴ Aún cuando afecta la materia objeto de nuestro estudio, nuestra intención escapa a elaborar una teoría del Derecho a la Intimidad respecto a evolución, contenido, naturaleza jurídica, sujetos o a sus límites en el entendido que existen estudios especializados al respecto, como por ejemplo la monografía de RUIZ MIGUEL, C.: *La configuración Constitucional del Derecho a la Intimidad*, Op. Cit., pp. 44 y ss. Ya más cercano a nuestro objeto de estudio, ver CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I.: *El Derecho a la Intimidad como límite a las funciones investigadoras de la Administración Tributaria*, p. 147 a 170.

⁵⁷⁵ El Estatuto de BAYONA (06 de julio de 1808), publicado en la Gaceta de Madrid de 24 de mayo de 1808 fue entregado por Napoleón BONAPARTE a los representantes del clero y la nobleza españoles convocados en BAYONA para jurar fidelidad a su hermano, el llamado José I BONAPARTE, incluía la inviolabilidad del domicilio dentro de un apartado muy amplio sobre Disposiciones Generales (En cuanto a los derechos y libertades, Título XIII) en el artículo 126: “la casa de todo habitante en territorio de España y de Indias, es un asilo inviolable; no se podrá entrar en ella sino de día y para un objeto especial determinado por una ley, o por una orden que dimane de la autoridad pública”. De este antecedente, llama la atención que hay tres conceptos fundamentales que quedan por determinar: la delimitación de los conceptos de domicilio, vivienda y morada, la discrecionalidad del concepto “objeto especial”, y la determinación de la competencia en cuanto a la autoridad competente para producir esa orden de entrada.

⁵⁷⁶ Sólo en su artículo 4, encontramos algún vestigio: “La Nación está obligada a conservar y proteger por leyes sabias y justas la libertad civil, la propiedad y los demás derechos legítimos de todos los ciudadanos que la componen”, Constitución Española de 1812.

⁵⁷⁷ Como muestra de la influencia del individualismo y personalismo propios del primer liberalismo

Lo realmente interesante de esta Constitución es que ninguno de los derechos es reconocido como natural, es decir, propio de cada persona por el hecho de serlo⁵⁷⁸. Es la nacionalidad la que conlleva la atribución de derechos. No obstante, esta primera Constitución se caracteriza por su talante efímero en la etapa de aplicación, aún cuando de haber seguido vigente, algunas normas posteriores de carácter restaurador no habrían podido ser promulgadas.

3.2. El Derecho a la Intimidad y los deberes de información

Una vez que investigamos el cambio que se ha producido respecto al derecho a la intimidad, resulta lógico asumir que su interpretación y aplicación se vean influenciadas por las circunstancias de localización y momento de aplicación. Lo primero que debemos hacer es ubicar los datos económicos en el contexto de la intimidad⁵⁷⁹, si es que forman parte de la misma⁵⁸⁰.

En este sentido, encontramos la Sentencia del Tribunal Constitucional 110/1984 que evidencia cómo la jurisprudencia no se ha pronunciado de forma clara respecto a

del Siglo XIX, y contenidos en el Estatuto de BAYONA, también observamos el hecho de establecer “la casa de ningún español” frente a la “casa de habitante en España”.

⁵⁷⁸ Recordemos que los derechos dados solían ser los fueros especiales concedidos por las autoridades a ciertas personas, en un hipotético caso el fuero de ciudadano español; mientras que los derechos reconocidos son aquellos que la persona tiene y el Estado reconoce y garantiza en el derecho positivo.

⁵⁷⁹ La intimidad, para CHECA GONZÁLEZ y MERINO JARA es, “(...) en orden de importancia, el primer límite substancial que está constreñida a observar la Administración en el ejercicio de aquella potestad; (la de obtención de información) no sólo por la entidad que en sí mismo posee sino también por las resonancias que tiene sobre otros: inviolabilidad del domicilio, secreto del contenido de la correspondencia, Secreto Estadístico y Secreto Profesional. Ello, sin embargo, no quiere decir que éstos carezcan de sustantividad propia, ya que, si bien todos ellos constituyen manifestaciones concretas del Derecho a la Intimidad, éste únicamente es su fundamento esencial, que no exclusivo (...)”, en CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I.: *El Derecho a la Intimidad como límite a las funciones investigadoras de la Administración Tributaria*, Op. Cit., p. 738.

⁵⁸⁰ Vid. GARCÍA FRÍAS, M. A.: “La obtención de información tributaria y el Derecho a la Intimidad”, AA.VV.: *El tributo y su aplicación. Perspectivas para el Siglo XXI*, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008.

comprender la intimidad económica como parte del Derecho a la Intimidad de las personas, puesto que reconoce que de formar parte de ésta, podría producirse una situación de excepción en lo atinente a la habilitación administrativa para acceder a dichos datos económicos⁵⁸¹.

Esta situación se produce de una manera tan amplia que aún en la actualidad el más Alto Tribunal no ha encontrado procedente que la información económica escape a la acción administrativa cuando ésta resulte trascendental⁵⁸², en contraposición con lo anteriormente sostenido por la Audiencia Nacional⁵⁸³.

⁵⁸¹ Cfr. con el Auto del Tribunal Constitucional 642/1986, de 23 de julio, "(...) la respuesta que se dio en la mencionada sentencia (se está refiriendo a la 110/1984) ha de reiterarse aquí: si no hay duda de que, en principio, los datos relativos a la situación económica de una persona y, entre ellos, los que tienen su reflejo en las distintas operaciones bancarias en las que figura como titular, se encuentran dentro de la intimidad constitucionalmente protegida, no puede haberla tampoco de que la Administración está habilitada, también desde el plano constitucional (artículo 31.1 de la CE), para exigir determinados datos relativos a la situación económica de los contribuyentes (...)"; con la misma imprecisión, la Sentencia del Tribunal Constitucional 142/1993 se pronuncia en el sentido que "(...) la Sentencia del Tribunal Constitucional 110/1984 no ha excluido que en la intimidad protegida por la Constitución Española artículo 18.1 puedan incluirse también datos de carácter económico (...)". Vid. PÉREZ LUÑO, A.: "Derechos Humanos y Constitucionalismo en la actualidad: ¿continuidad o cambio de paradigma?", AA. VV.: *Derechos Humanos y constitucionalismo ante el Tercer Milenio*, edición coordinada por PÉREZ LUÑO A., Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 25. Sobre esta polémica sentencia, Vid. LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria*, Op. Cit., pp. 128 a 137.

⁵⁸² "(...) no existe una limitación específica derivada del Derecho a la Intimidad (artículo 18 CE), en cuanto se trate de datos con trascendencia tributaria, y sean de carácter económico (...), en GARCÍA AÑOVEROS, J.: *Los Poderes de Comprobación, la actividad de Liquidación y la Discrecionalidad de la Administración Financiera*, Op. Cit., p. 610. Posición que mantiene posteriormente, al señalar: "(...) El Tribunal Constitucional no ha encontrado, hasta el momento, ni un sólo supuesto de dato o información económica con trascendencia tributaria que limite la acción inquisitiva de la Administración Tributaria por razón de intimidad. Bien puede decirse, por tanto, que frente a la Administración Tributaria, en cuanto se trata del ejercicio de su función de búsqueda de datos "con trascendencia tributaria", "el Derecho a la Intimidad personal y familiar" (artículo 18.1 CE) no existe" (...) "Según la Sentencia 110/1984, no hay esfera de intimidad protegida frente a la Administración Tributaria amparada en una norma que elimine la intimidad como límite (...)"; en GARCÍA AÑOVEROS, J.: "Una nueva Ley General Tributaria: Problemas constitucionales", Op. Cit., pp. 223 y 224. En el mismo sentido MENESES VADILLO expresa que el "(...) contenido esencial del Derecho a la Intimidad el disfrute por el sujeto de un ámbito propio y reservado frente a la acción y el conocimiento de los demás, necesario según las pautas de nuestra cultura para mantener una calidad mínima de vida humana (...)", en MENESES VADILLO, A.: *El Deber de Colaboración de las Entidades de Crédito ante los requerimientos de información de la Administración Tributaria*, Caja Madrid-Civitas, Madrid, 2000, p. 157.

⁵⁸³ En contradicción con la Sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de junio de 1983, el Tribunal Supremo, en Sentencia 4005/1983, de 29 de julio, en cuyo 11º Considerando se señala que "(...) por muy amplio que sea el criterio que se tenga respecto de lo que puede constituir esta intimidad, el sustraer siempre y en todo caso a las actuaciones de la Administración la actividad económica de las personas físicas y jurídicas, equivaldría a dar a este Derecho a la Intimidad un carácter absoluto e ilimitado frente a lo que quiere el legislador (...)". A este respecto "(...) el Tribunal Supremo fuerza el entendimiento de lo que es el derecho fundamental a la intimidad, al identificarlo como sustraer "siempre y en todo caso" la citada actividad económica a las actuaciones de la Administración, concibiendo, por tanto, el derecho como de

La doctrina no se hizo esperar para aportar sus opiniones respecto a la polémica Sentencia del Tribunal Constitucional 110/1984⁵⁸⁴, que como recordamos se pronunciaba respecto de si los datos bancarios de un contribuyente estarían protegidos o no por el Derecho a la Intimidad, y de ser resguardados por este derecho, sería posible alegarlo en contra de la Administración Tributaria.

Dichas interpretaciones podrían reducirse a tres: 1) En la mencionada Sentencia no se reconoce que los datos económicos formen parte del derecho constitucional a la intimidad⁵⁸⁵; 2) Que formando parte de la misma, una parte de la intimidad debe ceder ante el deber de contribuir⁵⁸⁶; 3) No se encuentra relación entre los datos solicitados y la intimidad⁵⁸⁷.

“carácter absoluto e ilimitado”; cuando, como se ha recordado, todo derecho fundamental es limitado, aunque ciertamente no de cualquier manera (...), MEILÁN GIL, J.: “El deber de información de los profesionales a la Administración Tributaria”, *Op. Cit.*, p. 241.

⁵⁸⁴ Vid. AGUILAR FERNÁNDEZ-HONTORIA, J.: “De nuevo en torno a la defensa de la intimidad como límite a las obligaciones de información tributaria. La Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 noviembre 1984 y los Proyectos de Ley de Represión del Fraude Fiscal y del Régimen Fiscal de determinados Activos Financieros. Alcance y proyecciones ulteriores”, *Revista de Derecho Bancario y Bursátil*, número 17, 1985, pp. 71 y ss., CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I.: *El Derecho a la Intimidad como límite a las funciones investigadoras de la Administración Tributaria*, *Op. Cit.*, p. 741 y ss.; NOGUEROLES PEIRÓ, N.: “La Intimidad Económica en la Doctrina del Tribunal Constitucional”, *Op. Cit.*, pp. 561 y ss., SANTAMARIA PASTOR, J.: “Sobre el Derecho a la Intimidad, Secreto y otras cuestiones innombrables”, *Op. Cit.*, pp. 160 y ss., VIDAL MARTÍNEZ, J.: “Manifestaciones del Derecho a la Intimidad personal y familiar I”, *Revista General de Derecho*, número 432, 1980, pp. 1049 y ss.; también VIDAL MARTÍNEZ, J.: “Manifestaciones del Derecho a la Intimidad personal y familiar II”, *Revista General de Derecho*, número 433-434, 1980, p. 1167 y ss.

⁵⁸⁵ Vid. SESMA SÁNCHEZ, B.: *La Obtención de Información tributaria*, *Op. Cit.*, pp. 185 a 186.

⁵⁸⁶ “(...) no es la economía en sí lo que pertenece a la intimidad, sino que es la relación existente entre persona y economía lo que determina que se pueda hablar de una intimidad económica (...)”, NOGUEROLES PEIRÓ, N.: “La Intimidad Económica en la Doctrina del Tribunal Constitucional”, *Op. Cit.*, pp. 572 a 573 y 581 y 582; y LOZANO SERRANO, C.: “La Actividad Inspectoral y los Principios Constitucionales”, *Op. Cit.*, p. 228. En nuestra opinión, reconoce el carácter reservado de los datos de contenido patrimonial, quizá debido a la dificultad para discriminar la situación personal que rodea a la persona de cuyos datos se trata.

⁵⁸⁷ Vid. ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, *Op. Cit.*, pp. 264 a 270; ESCRIBANO LÓPEZ, F.: *La configuración jurídica del deber de Contribuir. Perfiles Constitucionales*, *Op. Cit.*, pp. 325 y ss.; y SANTAMARÍA PASTOR, J.: “Sobre Derecho a la Intimidad, Secreto y otras cuestiones innombrables”, *Op. Cit.*, pp. 161 a 164; y 170.

En el ámbito europeo el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales⁵⁸⁸ recoge la intimidad económica, en concordancia con el Proyecto de Constitución para Europa⁵⁸⁹, en el mismo sentido que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos⁵⁹⁰.

En cuanto a una definición de la intimidad económica del individuo, la doctrina se ha pronunciado respecto a encontrarla en el concepto amplio de intimidad - “comprensivo de la llamada intimidad económica”⁵⁹¹ - que puede encontrar limitaciones en determinado momento, “como sucede con todos los derechos fundamentales”⁵⁹².

El respeto de los derechos reconocidos a la persona va más allá de la protección de su ámbito privado⁵⁹³, “(...) de forma que su fundamento legitimador será la dignidad humana como expresión del valor básico de los Derechos Humanos (...)”⁵⁹⁴.

⁵⁸⁸ Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales, artículo 8.1. “Toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de su correspondencia. 2. No podrá haber injerencia de la autoridad pública en el ejercicio de este derecho, sino en tanto en cuanto esta injerencia esté prevista por la ley y constituya una medida que, en una sociedad democrática, sea necesaria para la seguridad nacional, la seguridad pública, el bienestar económico del país, la defensa del orden y la prevención del delito, la protección de la salud o de la moral o la protección de los derechos y libertades de los demás”.

⁵⁸⁹ Proyecto de Constitución para Europa, artículo 7.3: “Los Derechos Fundamentales que garantiza el Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales y los que son fruto de las tradiciones comunes a los Estados miembros forman parte del Derecho de la Unión como principios generales”.

⁵⁹⁰ En cuanto a que “(...) sería demasiado restrictivo limitar la noción de vida privada a un círculo íntimo donde cada uno puede conducir su vida personal a su gusto y excluir enteramente de este círculo el mundo exterior”, siendo consecuencia de ello la imposibilidad de excluir las actividades profesionales o comerciales de la esfera de la vida privada, Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 16 de diciembre de 1992; en el mismo sentido, la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 4 de mayo de 2000.

⁵⁹¹ Aunque encuentre “(...) sus límites frente a la Hacienda Pública, lo que no significa desde nuestra óptica que para ésta, el ámbito de la intimidad quede reducido a aquellos datos privativos no patrimoniales (...)”, según LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria*, *Op. Cit.*, p. 135.

⁵⁹² *Vid.* MEILÁN GIL, J.: “El deber de información de los profesionales a la Administración Tributaria”, *Op. Cit.*, p. 240.

⁵⁹³ Para PÉREZ LUÑO “La dignidad humana constituye no sólo la garantía negativa de que la persona no va a ser objeto de ofensas o humillaciones, sino que entraña también la afirmación positiva del pleno desarrollo de la personalidad de cada individuo”, en PÉREZ LUÑO, A.: *Derechos Humanos. Estado de Derecho y Constitución*, Tecnos, 4ª edición, Madrid, 1991, p. 318.

Existen múltiples teorías del Derecho a la Intimidad respecto a su contenido, naturaleza jurídica, sujetos o límites⁵⁹⁵; sin embargo, sus caracteres fundamentales son por todos reconocidos.

Además de compartir el tronco común de la dignidad humana⁵⁹⁶, el Derecho a la Intimidad goza de un carácter imprescriptible⁵⁹⁷, originario e innato⁵⁹⁸, es decir, personalísimo y ligado a la propia existencia del individuo, cuya posibilidad alegatoria *erga omnes*⁵⁹⁹ frente a la acción y conocimiento de terceras personas -además de necesario para mantener una calidad mínima de vida humana⁶⁰⁰- le imprime el carácter de no negociable en el ámbito jurídico⁶⁰¹.

⁵⁹⁴ Vid. LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria*, Op. Cit., p.128. Por su parte considera PÉREZ LUÑO que, “El honor, la intimidad y la propia imagen han sido considerados por la teoría jurídica tradicional como manifestaciones de los Derechos de la Personalidad, y en el sistema actual de los Derechos Fundamentales como expresiones del valor de la dignidad humana”, continua diciendo que “La dignidad humana supone el valor básico (Grundwert), fundamento de los Derechos Humanos que tiende a explicitar y satisfacer las necesidades de las personas en la esfera moral. De ahí que represente el principio legitimador de los denominados “Derechos de la Personalidad”, Vid. PÉREZ LUÑO, A.: *Derechos Humanos. Estado de Derecho y Constitución*, Op. Cit., p. 318 y 319.

⁵⁹⁵ Vid. RUÍZ MIGUEL, C.: *La configuración Constitucional del Derecho a la Intimidad*, Op. Cit., pp. 20 y ss.

⁵⁹⁶ Cfr. con la Sentencia 202/1990 del Tribunal Constitucional, de 8 de noviembre.

⁵⁹⁷ No les afecta el instituto de la prescripción, sin que, por tanto, se adquieran ni pierdan por el simple transcurso del tiempo.

⁵⁹⁸ Vid. Sentencia del Tribunal Constitucional 1988-231, de 02 de diciembre: “(...) Se muestran así esos derechos como personalísimos y ligados a la misma existencia del individuo (...)”; Citada en varias sentencias: Sobre libertad de expresión y Derecho a la Intimidad, Vid. la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de septiembre de 2004; Sobre el Derecho a la Intimidad, de 05 septiembre 1996; en materia de Derecho a la Intimidad personal, Sentencia del Tribunal Constitucional 196/2004, de 15 noviembre 2004; Citada y aplicada en el mismo sentido sobre el Derecho a la Intimidad personal, Vid. la Sentencia del Tribunal Supremo, de 7 de diciembre de 1995; sobre los Derechos Fundamentales, Vid. la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 28 de julio de 1990 y, en el mismo sentido, Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid, de 26 de mayo 1999; entre otras.

⁵⁹⁹ Su carácter universal se entiende como poseído por todos los hombres, lo cual quiere decir que entre las personas se da una estricta igualdad jurídica básica, referida a los Derechos Fundamentales, dado que todos los hombres participan de igual modo de la misma naturaleza, lo cual no quiere decir que sean ilimitados sino que limitaran ciertas libertades de expresión, por ejemplo cuando estas atenten contra la vida privada, artículo 20.4 de la Constitución Española.

⁶⁰⁰ Cfr. con la citada Sentencia 202/1990 del Tribunal Constitucional, de 8 de noviembre.

⁶⁰¹ Son también inalienables, esto es, no transferibles a otro titular, a diferencia de lo que sucede con los demás derechos, en los que la regla general es que sí exista esa posibilidad, aunque se den ciertas excepciones a la misma.

Su carácter extra-patrimonial imposibilita la renuncia, disposición, embargo, expropiación y transferencia de sus derechos fundamentales⁶⁰², junto al carácter limitado que justifica pueda ceder ante bienes constitucionalmente protegidos⁶⁰³, para lo cual será necesario aplicar el principio de proporcionalidad que veíamos anteriormente, y que a su vez, ha de tener en cuenta el respeto al contenido esencial de la intimidad⁶⁰⁴.

Por otra parte, alcanzar este equilibrio no es una tarea fácil, ya que nunca falta la denuncia de una supuesta contraposición entre los intereses particulares y el interés público⁶⁰⁵.

Si a eso sumamos el interés de la doctrina, que se ha venido ocupando mayoritariamente del Derecho a la Intimidad en términos generales -prestando particular atención a la mencionada Sentencia del Tribunal Constitucional 110/1984 y a su extensa explicación-, nos encontramos ante un panorama en el cual se desdibujan los contornos de la intimidad económica, que en su vertiente negativa se considera como una posibilidad de mantener al margen del conocimiento de terceros una parte de la información íntima, que se considera amparada bajo la protección constitucional⁶⁰⁶.

⁶⁰² El sujeto no puede renunciar a la titularidad de los Derechos Fundamentales, a diferencia, como en los casos anteriores, de lo que ocurre con los derechos en general, que son renunciables en las condiciones que las leyes establecen.

⁶⁰³ “(...) su contenido debe funcionalizarse para la consecución de los fines o valores constitucionalmente proclamados (...)”, *Vid. PÉREZ LUÑO, A.: “Derechos Humanos y Constitucionalismo en la actualidad: ¿continuidad o cambio de paradigma?”*, en AA. VV.: *Derechos Humanos y constitucionalismo ante el Tercer Milenio, Op. Cit.*, p. 17.

⁶⁰⁴ Para DE OTTO “(...) la idea de contenido esencial nos conduce a construir derechos y libertades como poderes complejos y concretos de disposición y libertad a partir de definiciones constitucionales abstractas, de modo que el derecho constitucionalmente reconocido y garantizado se integra como una formación vital sobre el esqueleto de la conducta abstractamente definida. En la garantía institucional la ausencia de garantía de un contenido esencial significa, por el contrario que hay tan sólo constitucionalización de la institución abstractamente definida, pero no garantía de una concreta configuración (...)”, en “La regulación del ejercicio de los derechos y libertades. La garantía de su contenido esencial en el artículo 53.1 de la Constitución”, en MARTÍN RETORTILLO, L. y DE OTTO Y PARDO, I.: *Derechos Fundamentales y Constitución, Op. Cit.*, p. 101.

⁶⁰⁵ *Vid. Sentencia del Tribunal Constitucional 159/1986.*

⁶⁰⁶ En el mismo sentido, y con palabras semejantes: BAEZA ALBENDEA, A. y CARO CEBRIÁN, M.: *Asistencia al contribuyente, Secreto Profesional y Derecho a la Intimidad en el ámbito tributario: nueva aportación (II)*, *Op. Cit.*, p. 21; ESCRIBANO LÓPEZ, F.: “Acceso judicial a datos en poder de la Administración Tributaria”, *Quincena Fiscal*, número 4, 1988, p. 10; FALCÓN y TELLA, R.: “El levantamiento del Secreto Bancario frente a la Administración Tributaria”, *Op. Cit.*, p. 663; GARCÍA

Hacíamos referencia a la vertiente negativa debido a que en la doctrina se entienden dos tipos de manifestación de la intimidad económica que establece el artículo 18.1 CE: 1) no aportando a Hacienda los datos económicos con trascendencia tributaria, que es el sentido negativo al cual nos referíamos y 2) el sentido positivo, que es reservarlos por considerarles una parte de la intimidad garantizada por la Constitución.

Partiendo, como generalmente se hace, de esta concepción del Derecho a la Intimidad como facultad de no suministrar datos o informaciones con trascendencia tributaria al Fisco, y del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos establecido en el artículo 31.1 Constitución Española, “el problema de la articulación” entre el Derecho a la Intimidad y el deber de contribuir “sigue en pie y hasta el momento parece saldarse en favor del artículo 31”⁶⁰⁷.

En conclusión, la intimidad es un derecho que encuentra garantía constitucional, de manera que se configura como un límite que deben respetar particulares y poderes públicos, tanto concerniente a aspectos personales de la vida privada del individuo como a otros aspectos, que yendo más allá de la misma, pueden ser investigados en determinado momento. Tal es el caso de los datos con trascendencia tributaria.

AÑOVEROS, J.: “Una nueva Ley General Tributaria: Problemas constitucionales”, *Op. Cit.*, pp. 223 y 224; HERRERA MOLINA, P. M.: *La potestad de información tributaria sobre terceros*, *Op. Cit.*, p. 193; LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria*, *Op. Cit.*, p. 131 y 136 y 137; al igual que lo expresado en su posterior obra *La información en poder de la Hacienda*, *Op. Cit.* p. 71 y 72; MEILÁN GIL, J.: “El deber de información de los profesionales a la Administración Tributaria”, *Op. Cit.*, p. 244; MENESES VADILLO, A.: *El Deber de Colaboración de las Entidades de Crédito ante los requerimientos de información de la Administración Tributaria*, *Op. Cit.*, p. 164; PETIT MASSANA, J.: “Jurisprudencia sobre el Secreto Bancario: notas críticas”, *Revista Crónica Tributaria*, número 51, 1984, p. 324 a 325; RUÍZ GARCÍA, J.: *Secreto Bancario y Hacienda Pública*, *Op. Cit.*, pp. 52 y 64; SÁNCHEZ GALIANA, J.: “Las actuaciones de la Agencia Tributaria y los Principios Constitucionales Tributarios”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, número 87, 1995, p. 429.

⁶⁰⁷ *Vid.* NOGUEROLES PEIRÓ, N.: “La Intimidad Económica en la Doctrina del Tribunal Constitucional”, *Op. Cit.*, pp. 579 y 582.

4. El Deber de secreto

4.1. El llamado secreto bancario

De acuerdo con la legislación que rige la actividad bancaria⁶⁰⁸, la información referida a los depósitos y captaciones que reciban los bancos debe ser mantenida en secreto y sólo se puede dar a conocer a los dueños de ese dinero y a quienes ellos hayan autorizado⁶⁰⁹. Si existiese algún tipo de fuga de esa información, la ley castigaría al infractor, pudiendo incluso llegar a imponerle penas privativas de libertad. Sin embargo, la ley permite que los jueces puedan solicitarla en caso de que investiguen algún proceso en que sea necesario conocer las operaciones bancarias que hayan hecho los titulares de esos depósitos o captaciones.

La información que poseen las Entidades Bancarias se encuentra cada vez más desprovista de protección y la mejor prueba la observamos en la cantidad de información que las Entidades Bancarias suministran a Hacienda⁶¹⁰, en las cuales se incluye la

⁶⁰⁸ El artículo 93 de la Ley General Tributaria configura con carácter general el alcance de esta obligación de información a la Administración que es desarrollada por lo siguientes cuerpos normativos: 1) Disposición adicional decimocuarta de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, que establece la obligación de los bancos, cajas de ahorros, cooperativas de crédito y cuantas personas físicas o jurídicas se dediquen al tráfico bancario o crediticio, de facilitar a la Administración Tributaria la identificación completa de las personas autorizadas por el titular para el uso y disposición de las cuentas corrientes, de ahorro, imposiciones a plazo y cuentas de crédito, lo que requiere el oportuno desarrollo reglamentario. 2) Por su parte, la disposición adicional cuarta de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, regulado y reordena determinadas obligaciones de información sobre operaciones con activos financieros que incumben a los fedatarios públicos e intermediarios financieros, atendiendo a los cambios producidos en los mercados financieros, razón por la cual debe acometerse un desarrollo reglamentario que precise los contornos de la exigencia de esta información. 3) Asimismo, y en virtud de lo dispuesto en la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, artículo 109 acerca de las entidades emisoras de valores, sociedades y agencias de valores y demás intermediarios financieros quienes deben comunicar a la Administración Tributaria cualquier operación de emisión, suscripción y transmisión de valores en que intervengan, lo que requiere, igualmente, del oportuno desarrollo reglamentario.

⁶⁰⁹ Esta tendencia legislativa favorable al Secreto Bancario, entendiéndolo por tal “(...) el conocimiento que posee con exclusividad el Banco sobre los fondos de su cliente (...)”, en JIMÉNEZ DE PARGA-CABRERA, R.: “El Secreto Bancario en el Derecho Español”, *Revista de Derecho Mercantil*, número 113, 1969, p. 382.; *Vid.*, también, SPENCER, D.: “Harmful tax practices: 2004 OECD progress report”, *Journal of International Taxation*, número 15, 2004.

⁶¹⁰ Respecto de la doctrina especializada en este tema, ver GARRIGUES, J.: *Contratos Bancarios*, 2ª edición, Imprenta Aguirre, Madrid, 1975, pp. 47 a 75; JIMÉNEZ DE PARGA-CABRERA, R.: “El Secreto Bancario en el Derecho Español”, *Op. Cit.*, pp. 379 y ss.; BATLLE SALES, G.: “El Secreto de los Libros de Contabilidad y el Secreto Bancario. Dos manifestaciones del Derecho a la Intimidad Privada”,

identidad de personas a quienes se han concedido créditos hipotecarios, o respecto de quienes realizan operaciones sobre acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva, activos financieros y otros valores⁶¹¹.

No obstante, aún prevalece el cumplimiento de ciertas previsiones procedimentales en torno a movimientos de cuentas corrientes, de depósitos de ahorro y a plazo, de cuenta de préstamo y crédito, y de las demás operaciones activas y pasivas de los Bancos, Cajas de Ahorro y Cooperativas de Crédito. Estas operaciones que deberían ser enfocadas por la Administración desde una única perspectiva: “como una herramienta de comprobación”⁶¹², es decir, debe mediar un procedimiento previo respecto a las Entidades Bancarias⁶¹³, como el deber de aportar la información solicitada y de soportar una eventual inspección⁶¹⁴. Implica, por tanto, el conocimiento de ciertos datos por parte de la entidad bancaria en exclusividad y la confianza depositada por el cliente⁶¹⁵.

Revista General de Legislación y Jurisprudencia, Tomo LXXI, número 1, julio, 1975, pp. 5 a 44; CAZORLA PRIETO, L. M.: *El Secreto Bancario*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1978, pp. 88 y ss.; CABRA DE LUNA, J.: “Derecho a la Intimidad y funciones investigadoras de la Inspección Financiera y Tributaria”, *Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, número 6, 1985, pp. 957 a 972; FAJARDO GARCÍA, G.: “Fundamentación y protección constitucional del Secreto Bancario”, en *Revista de Derecho Bancario y Bursátil*, número 39, año 10, 1990, pp. 571y ss.; PERULLÉS MORENO, J.: “El Secreto Bancario en el ámbito Tributario”, *Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, II-Edilex, 1986, pp. 132 a 164; OTERO NOVAS, J.: “El Secreto Bancario. Vigencia y alcance”, *Revista de Derecho Bancario y Bursátil*, número 20, 1985, pp.725 y ss.; Vid. también ROMÁN, J. y QUETGLAS, R.: “El Secreto Bancario”, *Cuadernos de Derecho y Comercio*, número 4, 1988, pp. 155 a 194, pp. 157 y ss.; VERGARA BLANCO, A.: “Sobre el fundamento del Secreto Bancario”, *Revista Derecho Fiscal y Hacienda Pública*, número 194, 1988, pp. 363 y ss; y MERINO JARA, I.: “La colaboración de las Entidades Bancarias y crediticias en la Gestión Tributaria”, *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Extremadura*, número 3, 1984-1985, pp. 295 a 317.

⁶¹¹ Vid. SESMA SÁNCHEZ, B: *Los deberes de información tributaria*, Op. Cit., p. 188.

⁶¹² “(...) El deber de colaboración de las Entidades Bancarias y crediticias constituye un medio de comprobación y como tal debe ser estudiado (...)”, en RUÍZ GARCÍA, J.: *Secreto Bancario y Hacienda Pública*, Op. Cit., p. 22 y 23.

⁶¹³ La Ley no aclara si debe realizarse respecto del titular de la cuenta investigada o del que ha emitido el cheque, o del receptor de la cuenta bancaria investigada, tampoco aclara términos objetivos, como por ejemplo si el acceso a los movimientos de cuentas bancarias que permiten los textos normativos (que no legales): Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria, artículo 38; y 5.5. del Real Decreto 215/1999, incluye la información de antecedentes y documentación en cada uno de los cargos o abonos en cuenta.

⁶¹⁴ Las Entidades Bancarias no sólo tienen “(...) el deber de informar mediante la oportuna certificación (...), sino también el deber de soportar la correspondiente inspección documental en la oficina de la entidad (...)”, RUÍZ GARCÍA, J.: *Secreto Bancario y Hacienda Pública*, Op. Cit., pp. 129 y 130. En el mismo sentido, que se ha pronunciado el Tribunal Supremo en el 2º Fundamento Jurídico de la Sentencia 4.561, de 28 de mayo de 1987, acerca de que las Entidades Bancarias tienen “(...) el deber de soportar (...) las investigaciones de los administrados que con tales entidades de crédito realizan operaciones activas o

Esta dicotomía no es ninguna novedad⁶¹⁶. El deber de las entidades de crédito y demás organismos financieros de colaborar para la prevención de banqueo de capitales existía ya hace mucho tiempo.

pasivas”, así como también señala en su Fundamento Jurídico 3º que el deber de colaboración y la actividad de investigación, se encuentran íntimamente relacionadas. Podemos señalar que las Entidades Bancarias o de crédito, además del deber de hacer las correspondientes comunicaciones de datos e informes, también están llamadas a soportar las actuaciones que lleven a cabo los órganos de la Inspección de manera directa en las oficinas de dichas entidades (...).”

⁶¹⁵ Vid. LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria*, *Op. Cit.*, p. 144.

⁶¹⁶ Aún cuando esta materia es relativamente reciente, la doctrina ha dedicado copiosos estudios referentes al Secreto Bancario ver, entre otros: AGUILÉ ORTÍZ, J.: “La colaboración social en la Gestión Tributaria”, *Op. Cit.*, pp. 1171 y ss; ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “La Ley de Medidas Urgentes en el contexto de la proyectada Reforma Tributaria”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, números 15-16, 1977, pp. 23 y ss.; y, del mismo autor, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “Los orígenes de la Tributación Bancaria en España”, AA.VV.: *Estudios sobre Tributación Bancaria*, Civitas, 1985, p. 1.202 y ss.; ARSUAGA NAVASGÜES, J. J.: “Consideraciones a favor de la investigación tributaria de las cuentas corrientes”, en *Gaceta Fiscal*, número 6, 1983, pp. 79 y ss; del mismo autor “Nueva dimensión del deber de colaboración con la Administración Tributaria”, *Gaceta Fiscal*, número 14, 1984, pp. 91 y ss; y “Nueva dimensión del deber de colaboración con la Administración Tributaria”, *Gaceta Fiscal*, número 14, 1977; BASANTA DE LA PEÑA, J.: “En torno al Secreto Bancario”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública Española*, número 135, 1978, pp. 765 y ss; y, del mismo autor: “La Banca y los deberes de información tributaria”, AA.VV.: *Estudios sobre Tributación Bancaria*, Civitas Ediciones, 1985, pp., 201 y ss. Vid. también CABRA DE LUNA, J.: “Derecho a la Intimidad y funciones investigadoras de la Inspección Financiera y Tributaria”, *Op. Cit.*, pp. 1078 y ss; CASTROMIL LÓPEZ, F.: *El Secreto Bancario*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1978, pp. 33 y ss.; CAZORLA PRIETO, L. “El Secreto Bancario”, *Op. Cit.*, pp. 165 y ss., y “Consideraciones sobre el levantamiento fiscal del Secreto Bancario en la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal”, AA.VV.: *Medidas Urgentes de Reforma Fiscal*, Instituto de Estudios Fiscales, volumen I, 1977, pp. 535 y ss. “El Proyecto de Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal en las Cortes”, *Revista Crónica Tributaria*, número 25, 1978; “La discusión del Proyecto de Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal en el Pleno del Congreso de los Diputados y en el Pleno del Senado”, *Revista Crónica Tributaria*, número 24, 1978; “Un supuesto especial de levantamiento del Secreto Bancario”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, número 139, 1979, pp. 169 y ss.; CERVERA TORREJÓN, F.: “El Secreto Bancario en la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal (Un comentario de urgencia)”, AA.VV.: *Medidas Urgentes de Reforma Fiscal*, volumen I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1978, pp. 559 y ss; también “La colaboración en la Gestión Tributaria: la investigación de las cuentas corrientes”, AA.VV.: *Estudios Sobre Tributación Bancaria*, Civitas, Madrid, 1985, pp. 247 y ss; CERVERA TORREJÓN, F.: “El Secreto Bancario en la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal. (Un comentario de urgencia)”, *Op. Cit.*, pp. 592 y ss; y “La colaboración en la Gestión Tributaria: la investigación de las cuentas corrientes”, *Op. Cit.*, pp. 251 y ss; CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: “Algunas observaciones sobre el Secreto Bancario en el Ordenamiento Financiero Español”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, números 15 y 16, 1977, pp. 866 y ss; CRUZ AMORÓS, M.: “Colaboración de las Entidades Financieras en la Gestión Tributaria”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, número 137, 1978; LUIS DIAZ-MONASTERIO GUREN, F.: “El deber de colaboración tributaria de las Empresas Crediticias”, *Revista Crónica Tributaria*, número 24, 1978, pp. 121 y ss; CAZORLA PRIETO, L. M.: *El Secreto Bancario*, *Op. Cit.*, pp. 132 y ss; DÍAZ ARIAS, J.: “Análisis de la controversia suscitada en la investigación de las cuentas corrientes: una opinión a favor del contribuyente”, *Gaceta Fiscal*, número 6, 1983, pp. 20 y ss.; ECHENIQUE GORDILLO, R.: “El Secreto Bancario y la Administración Tributaria: sus consecuencias jurídicas”, AA.VV.: *Estudios de Derecho Tributario*, volumen II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, pp. 1.225 y ss.; FALCÓN y TELLA, R.: “El levantamiento del Secreto Bancario frente a la Administración Tributaria”, *Op. Cit.*, p. 83; FERNÁNDEZ CUEVAS, A.: “Nota breve sobre el llamado Secreto Bancario y el Derecho a la Intimidad”, *Revista Crónica Tributaria*, número 34, 1980; GUÍO MONTERO, F.: *El contribuyente ante la Inspección de Hacienda*, 3º edición, Lex Nova, Valladolid, 1991,

Podríamos encontrar el fundamento del secreto bancario en diferentes teorías⁶¹⁷ - según la postura que asumamos- adoptando el criterio de la teoría del uso⁶¹⁸, la teoría legal⁶¹⁹, teoría del contrato⁶²⁰, entre otras⁶²¹, alumbradas a partir de la renombrada

pp. 257 y ss.; y, del mismo autor, *El contribuyente ante la Inspección de Hacienda*, 4ª edición, Lex Nova, Valladolid, 1996, pp. 370 y ss.; JACOBO Y BURGUILLO, J.: *La información tributaria en España*, *Op. Cit.*, pp. 69 y ss. y 188 y ss; LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria*, *Op. Cit.*, p. 133; LUIS DIAZ-MONASTERIO GUREN, F.: “El deber de colaboración tributaria de las Empresas Crediticias”, *Op. Cit.*, pp. 123 y ss; MANTERO SÁENZ, A. y CUESTA RODRÍGUEZ, M.: *Procedimiento en la Inspección Tributaria*, *Op. Cit.*, pp. 482 y ss.; MARTÍN QUERALT, J.: “Gravamen sobre los intereses de los depósitos bancarios: su evolución histórica. Crítica”, *Revista Crónica Tributaria*, número 15, 1975; MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, J.: “El deber de colaboración de los Bancos y el Secreto Bancario”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, número 134, 1978; MENÉNDEZ MORENO, A.: “El deber de colaboración de los bancos y el Secreto Bancario”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, número 134, 1978, pp. 319 y ss; MUÑOZ BAÑOS, C.: “Los depósitos bancarios y los certificados de depósito: su evolución desde el Proyecto de Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal hasta el Proyecto de Ley del Impuesto sobre el Patrimonio Neto”, *Revista Crónica Tributaria*, número 25, 1978, pp. 71 y ss; NOGUEROLAS PEIRÓ, N.: “La Intimidad Económica en la Doctrina del Tribunal Constitucional”, *Op. Cit.*, pp. 10 y ss. OTERO NOVAS, J.: “El Secreto Bancario. Vigencia y alcance”, *Op. Cit.*, pp. 726 y ss.; PERULLÉS MORENO, J.: “El Secreto Bancario en el ámbito Tributario”, *Op. Cit.*, pp. 19 y ss; RUÍZ GARCÍA, J.: “Secreto Bancario y Hacienda Pública”, *Op. Cit.*, pp. 23 y ss.; SÁNCHEZ GUILARTE, J.: “El Secreto Bancario y el deber de colaboración con la Administración Tributaria”, *Revista Derecho Bancario y Bursátil*, número 21, 1986, pp. 20 y ss.; SÁNZ GADEA, E.: “Siete notas sobre fiscalidad de la banca”, *Gaceta Fiscal*, número 19, 1985; SIMÓN ACOSTA, E.: “Comentario general de bibliografía sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, números 15-16, 1977, pp. 12 y ss.; VERGARA BLANCO, A.: “Sobre el fundamento del Secreto Bancario”, *Op. Cit.* pp. 88 y ss.

⁶¹⁷ Teorías que maneja la doctrina hasta 1984, y que recoge AZAUSTRE FERNÁNDEZ, M.: *El Secreto Bancario*, Editorial Bosch, Barcelona, 2001, pp. 149 a 153.

⁶¹⁸ Según sus defensores, GARRIGUES, SÁNCHEZ CALERO, OSCARIZ MARCO, y GUILLÉN FERRER; este es un ejemplo de *consuetudo inveterata* porque reúne todos los elementos que le caracterizan: 1) una práctica de larga duración, 2) nacida de las cláusulas que les obligaban a guardar secreto y que estaban contenidas en los estatutos de los Bancos, y 3) respaldo de la conciencia colectiva. Sin embargo, creemos que el paso del tiempo es suficiente en este caso. *Vid.* GARRIGUES, J.: *Contratos Bancarios*, *Op. Cit.*, p. 20; SÁNCHEZ CALERO, F.: *Instituciones de Derecho Mercantil*, 21ª edición, MacGraw-Hill, Madrid, 1998, pp. 10 y ss.; OSCARIZ MARCO, F.: *El Contrato de Depósito (Estudio de la Obligación de Guarda)*, Bosch, Pamplona, 1996, pp. 22 y ss.; GUILLÉN FERRER, M.: *El Secreto Bancario y sus límites legales (Límites de Derecho Público)*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 1997, pp. 64 y ss.

⁶¹⁹ Quienes propugnan esta teoría: JIMÉNEZ DE PARGA-CABRERA, CAZORLA PRIETO, PERULLÉS MORENO, sostienen que el Secreto Bancario, como obligación bancaria, se encuentra fundamentada en una disposición legal de tipo material que comenzó al amparo del, hoy ya derogado, artículo 23 de los Estatutos del Banco de España que propugnaba la aplicación de dicho precepto a la Banca privada, JIMÉNEZ DE PARGA-CABRERA, R.: “El Secreto Bancario en el Derecho Español”, *Op. Cit.*, pp. 369 y ss; CAZORLA PRIETO, L. M.: *El Secreto Bancario*, *Op. Cit.*, p. 20; y PERULLÉS MORENO, J.: “El Secreto Bancario en el ámbito Tributario”, *Op. Cit.*, pp. 132 y ss.

⁶²⁰ Cuya máxima defensora, FAJARDO GARCÍA afirma que el Secreto Bancario es un deber jurídico que se integra en el contrato del Código de Comercio, artículo 57 y Código Civil, artículo 1.258; debido a que en parte se encuentran formados por la buena fe, y en parte por el uso que el banquero guarde discreción en sus relaciones comerciales con los clientes. En este sentido, creemos que este fundamento hace aguas en cuanto a datos proporcionados al solicitar un préstamo, presentación de la declaración del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas, o cualquier otra situación en la cual no se ha llegado a perfeccionar el contrato, en FAJARDO GARCÍA, I.: “Fundamentación y protección constitucional del Secreto Bancario”, *Revista de Derecho Bancario y Bursátil*, número 39, 1990, pp. 571 a 626.

Sentencia del Tribunal Constitucional 110/84⁶²², de 26 de noviembre, a partir de la cual se consideran indefectiblemente ligados el Derecho a la Intimidad y el secreto bancario⁶²³. Pero a partir de la Directiva 91/308 CEE se comienzan a realizar estudios significativos en este sentido. Precedidos de otros muchos antecedentes, merece mencionarse la Cumbre de TAMPERE en octubre de 1999 -donde se anunciaba que la Unión Europea levantaría el Secreto Bancario para acabar con el blanqueo de dinero- y el Consejo de SANTA MARÍA DA FEIRA en junio de 2000⁶²⁴.

⁶²¹ Vid. la teoría del origen del Secreto Bancario en las relaciones de confianza, en MANTERO SÁENZ, A.: “El deber de información tributaria. Obtención por captación, obtención por suministro y el Secreto Bancario”, *Revista Crónica Tributaria*, número 51, 1984, pp. 209 y ss.

⁶²² Cabe destacar la aventajada excepción a cargo de BATLLE SALES, quien en la prestigiosa Revista General de Legislación y Jurisprudencia, ya advertía de esta relación del Derecho a la Intimidad con el Secreto Bancario; BATLLE SALES, G.: “El secreto de los Libros de Contabilidad y el Secreto Bancario. Dos manifestaciones del Derecho a la Intimidad Privada”, *Op. Cit.*, pp. 15 y ss.

⁶²³ Una vez planteado el correspondiente recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional, éste resuelve que la investigación por parte de la Administración de las cuentas corrientes de los contribuyentes a efectos fiscales, respeta el precepto constitucional; con lo cual, deniega el amparo solicitado, mediante razonamientos algo confusos. Como tuvimos ocasión de señalar, acerca del pronunciamiento de la Sentencia del Tribunal Constitucional 110/84 de 16 de noviembre, en el curso de una actuación inspectora, la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria requiere a un particular para que aporte los movimientos de sus cuentas bancarias, y ante su negativa, acuerda autorizar la investigación de las operaciones activas y pasivas en que figuraba como titular el recurrente. En la autorización no se concretaban los años a los que se refería tal investigación, lo cual fue estimado por la Audiencia Nacional en el recurso interpuesto contra dicha resolución, en el sentido que consideraba infractor del Derecho a la Intimidad consagrado en la Constitución; motivo por el cual el Tribunal Supremo revoca su anterior en Sentencia del Tribunal Constitucional de 29 de julio de 1983, argumentando al respecto que: 1º) El Derecho a la Intimidad no es ilimitado; 2º) El Derecho a la Intimidad económica no forma parte del Derecho a la Intimidad constitucionalmente protegida; 3º) Con todo, se reconoce la posibilidad de que la investigación de las cuentas corrientes por parte de la Administración Fiscal pueda llegar a vulnerar, en algún caso concreto, el Derecho a la Intimidad del contribuyente; 4º) Sobre el tema de la posible nulidad por falta de motivación del acto impugnado, considera que “aunque hubiera sido deseable una mayor puntualización respecto a los hechos, los expuestos en sus resultados, así como los razonamientos contenidos en sus considerandos son suficientes”.

⁶²⁴ Durante los días 19 y 20 de junio de 2000, el Consejo ECOFIN presentó al Consejo Europeo de Santa María de Feira un Informe o principio de acuerdo sobre la Directiva de fiscalidad del ahorro. Los términos del acuerdo o compromiso aprobados por los jefes de Estado y de Gobierno en Santa María de Feira son los siguientes: 1) Opción por el objetivo de intercambio de la máxima información posible. Es decir, levantamiento del Secreto Bancario a efectos fiscales; como consecuencia de esto, los Estados miembros adquieren un compromiso acerca del suministro de información automático sobre la renta del ahorro con otros Estados miembros. Sin embargo, como sistema transitorio para países determinados, se mantuvo la posibilidad de adoptar la aplicación de una retención a cuenta, en vez del suministro de información. Esta la autorización estará disponible para Austria, Luxemburgo, y Bélgica; y 2) La subordinación de la aplicación de medidas equivalentes (que no las mismas), respecto de Estados Unidos y países terceros clave: Suiza, Liechtenstein, Mónaco, Andorra y San Marino, y las medidas (en este caso si las mismas), respecto de territorios dependientes: Islas del Canal, Isla de Man y territorios dependientes o asociados del Caribe; PÉREZ ROYO, F.: *La Directiva 2003/48/Constitución Española sobre Fiscalidad del Ahorro y su transposición al Ordenamiento Español*, Aranzadi, número 21, 2004, pp. 30 y ss.

Paralelamente, las discusiones que ha generado el Secreto Bancario, en casos cuyo impacto sociopolítico se han convertido en noticia⁶²⁵, sin duda afectan a los ciudadanos comunes, de quienes se espera la colaboración, confirmando la existencia de bienes a disposición del ejecutado.

El Derecho Bancario siempre ha estado presente, en mayor o menor grado, desde que la actividad bancaria comenzó a alcanzar relevancia hasta llegar a la situación actual⁶²⁶, en la cual la totalidad de ordenamientos de nuestro entorno lo reconoce comprendido en el Derecho a la Intimidad⁶²⁷.

No obstante, hasta finales de la década de los años setenta, concretamente a partir del año 1977, la reducción que ha venido observando el Secreto Bancario no ha merecido el estudio de los aspectos fiscales y jurídicos por parte de la doctrina⁶²⁸.

⁶²⁵ Ya esta disyuntiva entre la transparencia y el secreto ha registrado una fuerte tensión denunciada por SÁINZ MORENO, F.: “Secreto e información en el Derecho Público”, AA.VV.: *Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje al Profesor Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA*, Tomo III, Civitas, Madrid, 1991, p. 2864.

⁶²⁶ Según LÓPEZ MARTÍNEZ “(...) este reconocimiento no se llevó a cabo de manera general para todo el sistema tributario, y para todas las operaciones bancarias (...)”, en CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: “Algunas observaciones sobre el Secreto Bancario en el Ordenamiento Financiero Español”, *Op. Cit.*, pp. 862; en sentido parecido, CERVERA TORREJÓN, F.: “El Secreto Bancario desde la perspectiva del Derecho Tributario”, en *Revista Crónica Tributaria*, número 15, 1975, pp. 51 y ss.

⁶²⁷ “(...) En el sentido previamente indicado, la cuestión del denominado Secreto Bancario hay que enraizarla con los contornos poco unívocos y precisos del contenido al Derecho a la Intimidad (...)”, LOPEZ MARTÍNEZ, J.: “Análisis constitucional de las reacciones del Ordenamiento ante el cumplimiento extemporáneo de las obligaciones tributarias (Al hilo del comentario de la sentencia del Tribunal Constitucional de 13 de noviembre de 1995)”, *Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia, 15º año, número 1, 1999, pp. 408 a 442.

⁶²⁸ Aún cuando esta materia es relativamente reciente, la doctrina ha dedicado copiosos estudios referentes al Secreto Bancario ver, entre otros: AGUILÉ ORTÍZ, J.: “La colaboración social en la Gestión Tributaria”, en AA.VV.: *Estudios de Derecho Financiero*, *Op. Cit.*, pp. 1171 y ss.; ARSUGA NAVASGÜES, J. J.: “Consideraciones a favor de la investigación Tributaria de las cuentas corrientes”, *Gaceta Fiscal*, número 6, 1983, pp. 79 y ss.; del mismo autor “Nueva dimensión del deber de colaboración con la Administración Tributaria”, *Gaceta Fiscal*, número 14, 1984, pp. 91 y ss.; BASANTA DE LA PEÑA, J.: “En torno al Secreto Bancario”, *Op. Cit.*, pp. 765 y ss.; y, del mismo autor: “La banca y los deberes de información tributaria”, AA. VV.: *Estudios Sobre Tributación Bancaria*, *Op. Cit.*, pp. 197 y ss.; CABRA DE LUNA, J.: “Derecho a la Intimidad y funciones investigadoras de la Inspección Financiera y Tributaria”, *Op. Cit.*, p. 957 a 972, pp. 1078 y ss.; CAZORLA PRIETO, L. M.: *El Secreto Bancario*, *Op. Cit.*, pp. 132 y ss.; CERVERA TORREJÓN, F.: “El Secreto Bancario en la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal (Un comentario de urgencia)”, AA.VV.: *Medidas Urgentes de Reforma Fiscal*, *Op. Cit.*, pp. 559 y ss.; CERVERA TORREJÓN, F.: “La colaboración en la Gestión Tributaria: la investigación de las cuentas corrientes”, AA.VV.: *Estudios Sobre Tributación Bancaria*, Civitas, Madrid, 1985, pp. 247 y ss.; CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: “Algunas observaciones sobre el Secreto Bancario en el Ordenamiento Financiero Español”, *Op. Cit.*, pp. 859 y ss.; DE LUIS DÍAZ-MONASTERIO, L.: “El deber de colaboración tributaria

Cuando se emprende el estudio de la regulación del Secreto Bancario en el Derecho Español salta a la vista la insuficiencia reglamentaria respecto al derecho bancario, quizá debido a que el régimen jurídico de éste en el sistema jurídico español, se ha desenvuelto en un escenario de ausencia más o menos significativa respecto al deber de Secreto Bancario, aplicándose al caso los estatutos del Banco de España, por analogía, hasta llegar a la situación actual, en la cual el Secreto Bancario se ha convertido en una mera referencia de lo que fue⁶²⁹.

Esta situación de relativa ausencia se hace palpable cuando se compara con la prolija tipificación de abundantes supuestos en los que el Secreto Bancario cede frente al poder público, una regulación dispersa en los distintos sectores del ordenamiento y en continua evolución.

En la legislación fiscal se produce la mayor cantidad de excepciones al deber de secreto, hasta el punto de llegar a convertir la excepción en regla: cada vez aumentan los supuestos de información⁶³⁰. Un representante o sustituto del cliente puede encontrar respuestas a solicitud de alguna información.

de las Empresas Crediticias”, *Revista Crónica Tributaria*, número 24, 1978, pp. 121 y ss.; JACOBO Y BURGUILLO, J.: *La Información Tributaria en España*, *Op. Cit.*, pp. 69 y ss.; MENÉNDEZ MORENO, A.: “El deber de colaboración de los Bancos y el Secreto Bancario”, *Op. Cit.*, pp. 319 y ss.; PERULLÉS MORENO, J.: “El Secreto Bancario en el ámbito Tributario”, *Op. Cit.*, pp. 19 y ss.

⁶²⁹ Los supuestos exceptuados del Secreto Bancario son cada vez menos ya que, según la Ley General Tributaria, artículo 93.3: “Los requerimientos individualizados relativos a los movimientos de cuentas corrientes, depósitos de ahorro y a plazo, cuentas de préstamos y créditos y demás operaciones activas y pasivas, incluidas las que se reflejen en cuentas transitorias o se materialicen en la emisión de cheques u otras órdenes de pago, de los bancos, cajas de ahorro, cooperativas de crédito y cuantas entidades se dediquen al tráfico bancario o crediticio, podrán efectuarse en el ejercicio de las funciones de inspección o recaudación, previa autorización del órgano de la Administración Tributaria que reglamentariamente se determine (...)”; aunque estas excepciones pueden, a su vez entrar a formar parte del común de la información no protegida. Cuando se solicita información de los datos identificativos de un cheque, se demanda información de un obligado tributario desconocido, de manera que se realiza a través de un requerimiento individualizado en el cual se deben precisar, según la Ley General Tributaria, artículo 93.3: “(...) los datos identificativos del cheque u orden de pago de que se trate, o bien las operaciones objeto de investigación, los obligados tributarios afectados, titulares o autorizados, y el período de tiempo al que se refieren (...)”.

⁶³⁰ Según lo expresado por la jurisprudencia de la Audiencia Nacional, “(...) los datos identificativos de las cesiones de créditos realizadas por los Bancos, Cajas de Ahorro, etc. no implican en absoluto el examen de los movimientos de las cuentas pasivas, con cargo a las cuales se han adquirido los créditos bancarios por los clientes, siendo operaciones que no afectan a la intimidad o privacidad de las personas por ser operaciones puramente patrimoniales, como la adquisición de valores mobiliarios, de participaciones en fondos de inversión, de inmuebles, etc., datos a los que hace ya mucho tiempo ha tenido

Desde el año 1995 se empiezan a poner ciertos límites a la actividad investigadora de la Hacienda Pública, parece que el esfuerzo por reforzar las garantías formales de la información se queda apocado por el alud de deberes informativos impuestos a las entidades de crédito, en aras del interés público respecto a las relaciones entre sujetos privados, que es donde su problemática se hace más evidente. Ante el panorama de intereses en conflicto, resulta necesario saber cuáles sujetos pueden acogerse al secreto del titular de la cuenta y frente a qué otros es oponible.

Se parte de la premisa de que siendo el Derecho a la Intimidad el fundamento del Secreto Bancario, deben aplicarse los mismos límites que a la ley y el consentimiento del afectado, entre otros⁶³¹.

En consecuencia, el Secreto Bancario podrá ceder frente a los requerimientos de Hacienda cuando el titular de la cuenta permita la difusión de sus datos y cuando una norma legal así lo autorice, como ocurre con la comunicación de determinados datos del cliente a un registro de información sobre solvencia patrimonial y de crédito.

Ahora bien, tal comunicación habrá de hacerse respetando la legislación sobre protección de datos pues en caso contrario, la intromisión en el Derecho a la Intimidad dejaría de estar amparada por ley.

Aún cuando el criterio del Secreto Bancario fue roto⁶³², no es menos cierto que el paso que ahora se pretende es la definitiva quiebra de una esfera propia y reservada frente

acceso la Administración Tributaria por vía de la información “a priori” (...), Sentencia 196/2006 de la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 6 octubre.

⁶³¹ Recordamos aquí la necesidad de emitir informe ampliatorio por parte, de los órganos inspectores cuando se solicite autorización para iniciar actuaciones de obtención de información en relación con personas o entidades que desarrollen actividades bancarias o crediticias y que afecten a movimientos de cuentas u operaciones conforme a lo dispuesto en el Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria, artículo 38. En él deben reflejarse los motivos que justifiquen la actuación autorizada, así como la circunstancia de no haber sido cumplimentado el requerimiento previo formulado al obligado tributario en relación con los datos que se solicitan. *Vid.* LACASA SALAS, J. H. y DEL PASO BENGEOA, J.: *Procedimiento de la Inspección de los Tributos*, Editorial CISS, Bilbao, 1990, p. 198; y ARRIETA Y MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Las Actas de Inspección de los Tributos*, Civitas, Madrid, 1994, p. 176.

⁶³² A partir de la Ley 50/1977 de 14 de noviembre (BOE de 16 de noviembre de 1977), de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal y la Orden de 14 de enero de 1978 (BOE de 17 de enero de 1978), sobre las Obligaciones de las Entidades de Crédito de colaborar con la Administración Tributaria, que desarrolla la Ley 50/1977, se modifica de manera sustancial el Secreto Bancario toda vez que una vez entre en vigor esta

a los demás: la protección mínima de la privacidad a la que cualquiera de nosotros tiene derecho.

En este sentido, hay un importante pronunciamiento jurisprudencial que, por primera vez, autoriza la investigación de las operaciones activas y pasivas del demandante en el año 1983, confirmatoria de resolución de 10 de marzo de 1983 de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria impugnada, así como la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de julio de 1983.

Tal y como hemos sostenido en el Capítulo I respecto al marco jurídico de los deberes de información, el deber de contribuir a los gastos públicos mediante el sistema tributario que viene impuesto por el artículo 31.1 de la Constitución, predomina sobre otras disposiciones que tutelaban el Secreto Bancario.

El triunfo de este pulso trae como resultado que las Entidades Bancarias y los bancos, como sus principales entidades, traten en lo posible de garantizar la intimidad de las personas a través de la confidencialidad de la información que le suministran a raíz de aspectos esenciales al desarrollo económico, como el otorgamiento de créditos. Sin embargo en ocasiones, esta información puede verse desprotegida.

Tal es el caso que nos ocupa. Entre otros supuestos⁶³³, la colaboración con la Administración Tributaria - mediante el suministro de información de sus clientes o soportando inspecciones de Hacienda- es una de las excepciones al Secreto Bancario, en virtud del cual determinados funcionarios gozan de la facultad para realizar averiguaciones respecto a las cuentas bancarias de contribuyentes, cuyos bancos deberán facilitar los datos que les sean requeridos⁶³⁴.

disposición, las Entidades de Crédito quedarán sujetas al deber general de colaboración, en ESEVERRI MARTÍNEZ, E. y LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Temas prácticos de Derecho Financiero, Op. Cit.*, pp. 521 a 523.

⁶³³ Tales como la colaboración de los bancos para con la Administración de Justicia, la cooperación judicial internacional, el deber de información al Banco de España y el suministro e intercambio de los informes interbancarios.

⁶³⁴ El Secreto Bancario cede ante los tipos de requerimientos de la Administración de Justicia y Administración Tributaria. Respecto a los primeros hemos de diferenciar según se dicten en el ámbito penal o civil. En el ámbito penal se establece que estarán obligados a contestar a toda la información solicitada; mientras que en el civil hemos de distinguir según se trate de un proceso judicial general o ejecutivo. Si se trata de un proceso general judicial solo se exigirá la exhibición de documentos sujetos a Secreto Bancario

Finalmente, podemos decir que el Secreto Bancario no es un límite al deber de información, sino más bien la forma de llevarlo a cabo, es decir, una modalidad específica de su cumplimiento⁶³⁵.

Los bancos y Entidades Bancarias en general, deben cumplir con los deberes generales de suministro de información y también con los requerimientos individualizados.

Las fricciones entre el deber de facilitar información y el Secreto Bancario requieren de la existencia de ciertas cautelas o precauciones dirigidas a modular la forma en la cual debe exigirse dicho deber, debe ser subsidiarias respecto de terceros y debe mediar un requerimiento que cumpla todos los requisitos aplicables.

4.2. El Secreto Profesional

De la misma forma que el hecho de guardar para sí la información que concierne a otras personas forma parte del sentido común, el código deontológico de abogados y procuradores, notarios, médicos, periodistas, etc., y la ley, por remisión constitucional⁶³⁶,

cuando el juez entienda que su conocimiento sea básico para dictar sentencia. Cuando se trate de procesos ejecutivos se establece que si el ejecutado no designara bienes o derechos suficientes sobre los que hacer el embargo, el juez a petición del acreedor deberá dirigirse a las entidades financieras para que le faciliten la relación de bienes y derechos del deudor ejecutado de que se tenga constancia.

⁶³⁵ Vid. CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARACH, I.: *El Derecho a la Intimidad como límite a las funciones investigadoras de la Administración Tributaria*, p. 20; también SOLER ROCH, M. T.: “Deberes tributarios y Derechos Humanos”, *Revista Técnica Tributos*, 1995, pp. 10 y ss.

⁶³⁶ El Secreto Profesional se menciona en la Constitución Española artículo 20.1) “Se reconocen y protegen los derechos: d) (...) La ley regulará el derecho a la cláusula de conciencia y al Secreto Profesional en el ejercicio de estas libertades”; en Ley General Tributaria, artículo 93.5.: “(...) La obligación de los demás profesionales de facilitar información con trascendencia tributaria a la Administración Tributaria no alcanzará a los datos privados no patrimoniales que conozcan por razón del ejercicio de su actividad cuya revelación atente contra el honor o la intimidad personal y familiar. Tampoco alcanzará a aquellos datos confidenciales de sus clientes de los que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa. Los profesionales no podrán invocar el Secreto Profesional para impedir la comprobación de su propia situación tributaria”; este precepto ha sido reconocido incluso por la polémica Sentencia del Tribunal Constitucional 110/1984, de 26 de noviembre, que en su Fundamento Jurídico 9º se refiere al Secreto Profesional: “El Secreto Profesional, es decir, el deber de secreto que se impone a determinadas personas, entre ellas los abogados, de lo que conocieren por razón de su profesión, viene reconocido expresamente por la Constitución, que en su artículo 24.2”. Por parte de la doctrina, Vid. FIGUERUELO BURRIEZA, A.: “Garantías para la protección del derecho la objeción de

les obliga a mantener resguardados los datos de sus clientes como una función más en el desempeño de su profesión⁶³⁷: el Secreto Profesional⁶³⁸, un secreto que casi podría llegar a desaparecer⁶³⁹.

Parecerá un contrasentido, pero desde sus inicios⁶⁴⁰ la intimidad experimenta una cotización que le confiere un mayor valor cuando parece más vulnerable y reclamada. Esto

conciencia: La derogación del artículo 45 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional”, *Revista de Estudios Políticos*, número 45, 1985, pp. 213 a 234.

⁶³⁷ El código deontológico de ciertas profesiones, establece determinados deberes para aquellos respecto de quienes rijan, “(...) tal deber es establecido por las normas que regulan el ejercicio de las diversas profesiones”; y entre estos deberes se encuentra el Secreto Profesional, que consiste en guardar la confidencialidad de sus clientes: “(...) es un deber que afecta a los miembros de ciertas profesiones de no descubrir a terceros los hechos conocidos en el ejercicio de su profesión (...)”, SÁNCHEZ SERRANO, L.: “Comentarios a la Ley General Tributaria”, AA.VV.: *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, *Op. Cit.*, p. 209; FRIEDMAN, M.: “Professional Responsibility of the Lawyer: the three hardest questions”, AA.VV.: *Ethics and the Legal Profesión*, Prometheus, New York, 1986, pp. 328 y ss.; *Vid.*, también, CORDERO GONZÁLEZ, E. y FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: “Consideraciones constitucionales sobre el deber de información fiscal de los profesionales en el ordenamiento español”, *Nueva Fiscalidad*, número 2, 2003.

⁶³⁸ Para CHECA GONZÁLEZ y MERINO JARA “(...) en orden de importancia, el primer límite substancial que está constreñida a observar la Administración en el ejercicio de aquella potestad; (la de obtención de información) no sólo por la entidad que en sí mismo posee sino también por las “resonancias” que tiene sobre otros: inviolabilidad del domicilio, secreto del contenido de la correspondencia, Secreto Estadístico y Secreto Profesional. Ello, sin embargo, no quiere decir que éstos carezcan de sustantividad propia, ya que, si bien todos ellos constituyen manifestaciones concretas del Derecho a la Intimidad, éste únicamente es su fundamento esencial, que no exclusivo”, en CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I.: *El Derecho a la Intimidad como límite a las funciones investigadoras de la Administración Tributaria*, *Op. Cit.*, p. 738. En cuanto al Secreto Profesional, *Vid.* BAEZA ALBENDEA, A., y CARO CEBRIÁN, M.: *Asistencia al contribuyente, Secreto Profesional y Derecho a la Intimidad en el ámbito tributario: nueva aportación*, *Op. Cit.*, pp. 11 y ss.; CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I.: “El Derecho a la Intimidad como límite a las funciones investigadoras de la Administración Tributaria”, *Op. Cit.*, pp. 147 a 170; NOGUEROLES PEIRÓ, N.: “La actividad económica en la Doctrina del Tribunal Constitucional”, *Op. Cit.*, pp. 559 y ss.; PALAO TABOADA, C.: “Algunas consideraciones sobre el Secreto Profesional frente a la Hacienda Pública”, *Revista Crónica Tributaria*, número 72, 1994, pp. 105 a 112; SANTAMARÍA PASTOR, J.: “Sobre Derecho a la Intimidad, secretos y otras cuestiones inenunciabiles”, *Op. Cit.*, pp. 159 a 180.

⁶³⁹ “la exclusión de los profesionales del deber de colaboración ha dejado de ser la regla para convertirse en la excepción (...)”. PALAO TABOADA, C.: “Algunas consideraciones sobre el Secreto Profesional frente a la Hacienda Pública”, *Op. Cit.*, p. 107; respecto de la paulatina eliminación del Secreto Profesional, *Vid.* PUEYO MASÓ, J.: “El derecho de la Inspección a examinar la contabilidad de los contribuyentes”, *Revista Crónica Tributaria*, número 41, 1982, p. 119. En cuanto al contraste de la obligación del profesional y la de cesión de información a la Administración, véase la Sentencia Tribunal Constitucional, número 195/1994 (Pleno), de 28 junio; también puede consultarse el Auto Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.a), de 6 abril 1993.

⁶⁴⁰ Los antecedentes de esta figura jurídica provienen del *COMMON LAW* y se remontan al Siglo XVI a propósito del voto de honor, basado en la convicción de que un caballero no debía divulgar las noticias obtenidas en confidencia por atentar la privacidad de sus comunicaciones. Al transcurso del tiempo, la constitucionalización de las libertades de expresión e información, primero, y su ulterior desarrollo legislativo y jurisprudencial, después, en tanto ingredientes constitutivos del ejercicio de la democracia

sucede cuando se reclaman ciertos datos conocidos por el profesional en el ejercicio de su actividad⁶⁴¹.

Al catalogar de profesional la actividad que desempeña una persona, la definición puede resultar algo amplia⁶⁴², casi inversamente proporcional a la amplitud respecto del secreto y de los datos que lleva aparejada.

Cabe destacar que los datos privados no patrimoniales quedarían fuera de los deberes de información a la Administración Tributaria, ya que la función de investigación y comprobación se debe ejercitar única y exclusivamente al servicio de la aplicación de los tributos y no con fines ajenos a la misma⁶⁴³.

Delimitar los datos privados no patrimoniales no es una tarea fácil, más aún por la intensa relación que les une con el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar de las personas, que son manifestaciones del derecho constitucional a la intimidad, y constituyen el género de las diversas formas del Secreto Profesional⁶⁴⁴.

representativa, han hecho que el Secreto Profesional adquiera un lugar de importancia capital tanto en la deontología como en los diversos órdenes normativos del mundo entero. *Vid.* el análisis de COUNTESS OF SHREWSBURY'S CASE, 12 COKE 94, citado por D'ALEMBERTE, T.: "Journalists under the Axe: Protection of Confidential Sources of Information", *Harvard Journal on Legislation*, número 6, Harvard, 1969, pp. 20 y ss.

⁶⁴¹ En este sentido, para SÁNCHEZ SERRANO "(...) es un deber que afecta a los miembros de ciertas profesiones de no descubrir a terceros los hechos conocidos en el ejercicio de su profesión"; de forma que "tal deber es establecido por las normas que regulan el ejercicio de las diversas profesiones", en SÁNCHEZ SERRANO, L.: "Comentarios a la Ley General Tributaria", AA.VV.: *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Op. Cit., p. 209.

⁶⁴² La amplitud de una definición única puede radicar en la dificultad de abarcar con un solo concepto, y de forma específica, actividades profesionales tan disímiles como la de un abogado, un médico y un contable; de manera que, en *lato senso*, entenderemos que los profesionales serán aquellas personas quienes "(...) de forma independiente se dedica a prestar servicios para los que se requiere una cualificación intelectual o técnica con posibilidad de obtener la pertinente contraprestación", MENÉNDEZ MORENO, A.: *El concepto jurídico-tributario de profesional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, pp. 20 y ss.

⁶⁴³ *Vid.* CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: "Informe sobre el Proyecto de Ley de represión del fraude fiscal", Madrid, *Instituto de Estudios Económicos*, 1984, pp. 65 y 66. Por parte de la jurisprudencia, la Sentencia del Tribunal Supremo de Justicia de Comunidad de Madrid, número 939/2000 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5ª), de 14 junio "(...) el deber de informar no podrá abarcar a cuestiones de índole o naturaleza no patrimonial cuya revelación puede atentar contra el Derecho a la Intimidad personal, familiar o propia imagen (...)".

⁶⁴⁴ En palabras de RUÍZ GARCÍA "(...) ciertamente, uno de los fundamentos del Secreto Profesional radica en la necesidad de proteger la intimidad personal y familiar del cliente; se trata empero de dos instituciones cuyo ámbito de aplicación no ha de coincidir necesariamente, toda vez que el Secreto

Respecto a la información relativa a terceras personas, podría seguir considerándose una limitación a la obtención de información. Lo mismo no puede decirse de la información propia, ya que no podría invocarse el Secreto Profesional⁶⁴⁵, que por otra parte guarda estrecha conexión con el derecho a no auto-incriminarse en cuanto a las excepciones que puede presentar el sujeto requerido⁶⁴⁶.

Dicho esto y sin ánimo de entrar a tratar un asunto tan espinoso como el derecho a no auto-incriminarse⁶⁴⁷, ya ampliamente estudiado por la doctrina⁶⁴⁸, resulta claro que el

Profesional puede referirse a hechos o datos que no forman parte de la intimidad personal o familiar (...)", en RUIZ GARCÍA, J.: *Secreto Bancario y Hacienda Pública, Op. Cit.*, p. 66.

⁶⁴⁵ Vid. LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria, Op. Cit.*, pp. 216 y 217. En el mismo sentido, ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: "El número de identificación fiscal y los deberes de información", *Op. Cit.*, p. 488.

⁶⁴⁶ El punto de partida de este Derecho a no autoincriminarse, lo encontramos respecto de la materia sancionadora, en la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril. Entre las diversas cuestiones que en la citada resolución se analizaron, una de ellas se refería a la posible inconstitucionalidad del artículo 83,3 f) de la entonces vigente Ley General Tributaria que establecía: "Serán sancionadas en cada caso con multa de 25.000 a 1.000.000 de pesetas las siguientes infracciones: (...) g) La falta de aportación de pruebas y documentos contables requeridos por la Administración Tributaria o la negativa a su exhibición". Así, en el Auto del Tribunal Supremo de 20 de septiembre de 1988, se dijo que: "(...) el precepto legal meritado no ha de ser interpretado tan sólo en el sentido de que mediante él "deber de colaboración" con la Administración de los contribuyentes y terceros respecto a las actuaciones de aquélla; pues, el referido deber, si bien ha de ser amplio respecto a la conducta de dichos terceros no contribuyentes, salvo en los supuestos del Secreto Profesional, sin embargo, en los propios contribuyentes no ha de rebasar el umbral donde comienza el derecho del ciudadano a no "autoinculparse", como un elemento de protección de su "presunción de inocencia"; pues, no ha de presumirse, en todo caso, su culpabilidad mientras no se demuestre lo contrario, sino que, más bien, ha de presumirse su inocencia hasta que su culpabilidad haya sido fijada a través de pruebas practicadas al efecto; pues, la carga procedimental de superar el silencio del contribuyente para no "autoinculparse" y la destrucción de la presunción de su inocencia, ha de incumbir al que acusa y sanciona, ya que caso de no ser así baldío sería el artículo 24.2 de la Constitución, puesto que, el ciudadano tiene derecho a reservarse, si entiende que una conducta procedimental distinta, antes de recibir instrucciones de sus derechos por los profesionales encargados de su asesoramiento y defensa, pudiera llegar a "autoinculparle" involucrándose indebidamente en una presunta infracción tributaria; por ello, amén de que no ha de constituir infracción autónoma -la norma llega a utilizarla incluso como adicional de una presunción de mala fe-, el precepto anteriormente analizado de la Ley General Tributaria, da lugar a una interpretación jurídica que vulnera el artículo 24.2 de la Constitución Española, que reconoce el derecho de todas las personas". Posteriormente, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, con apoyo en el artículo 6 del Convenio Europeo para la protección de los derechos del hombre y de las libertades fundamentales, ha reconocido ciertas violaciones del Derecho a no autoincriminarse en procedimientos instruidos por la Administración en los que se ha ejercido una coacción sobre los administrados con la finalidad de que aportasen elementos probatorios en expedientes administrativos que, a posteriori, servirían de fundamento incriminatorio en procedimientos penales; en este sentido, MARTÍNEZ LAGO, ha sostenido que tal consecuencia podría dar lugar a "(...) efectos disfuncionales, nocivos e incluso contrarios a los bienes jurídicos cuya protección se encomienda al ordenamiento sancionador tributario (...)", en MARTÍNEZ LAGO, M.: "Nuevo Régimen Sancionador: Cuestiones problemáticas", *Revista de Contabilidad y Tributación*. Estudios Financieros, número 274, 2006, p. 136.

⁶⁴⁷ Lo complicado del Derecho a no autoinculparse consiste en encontrar el equilibrio entre éste y la Presunción de inocencia, ambos derechos establecidos en la Constitución Española. Exigencia que, además

Secreto Profesional es un verdadero límite de los deberes de información⁶⁴⁹, y aunque quizá su contenido se haya venido reduciendo drásticamente⁶⁵⁰, aún prevalece en plena vigencia⁶⁵¹.

devenir de la Carta Magna, también deriva del artículo 6 del Convenio de Roma de 1950 (conexión estudiada en la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 3 de mayo de 2001, donde se toman muy en cuenta los cuatro pronunciamientos del Tribunal Europeo de Derechos Humanos que resultan de una importancia decisiva sobre el Derecho a no declarar contra sí mismo en el ámbito tributario: las Sentencias FUNKE vs. Francia; y BENDENOUN vs. Francia, SAUNDERS vs. Reino Unido, y la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos J. B. vs. Suiza. Por parte de la doctrina, ver HERRERA MOLINA, P. M. y GARCÍA-HERRERA BLANCO, C.: “El Derecho a no autoincriminarse en materia tributaria: revisión crítica y aplicación a los administradores sociales, *Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, número 2, 2005, pp. 150 a 163; también de HERRERA MOLINA, P. M.: “Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector”, *Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, números 15 y 16, 1997, pp. 141 y ss.; LÓPEZ DÍAZ, A.: “Principio de no autoinculpación y procedimiento sancionador tributario ¿No pero sí? (A propósito de la Sentencia del Tribunal Constitucional 18/2005, de 1 febrero, *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, número 16, 2006, pp. 31 a 33; LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: “El Derecho a no autoinculparse y el intercambio de datos entre el Procedimiento Inspector y el sancionador tributario”, A.A.VV.: *Los Derechos Humanos (Libro Homenaje al Excelentísimo Señor Don PORTERO GARCÍA, L.)*, Universidad de Granada, Granada, 2001.

⁶⁴⁸ Vid. ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: “El Derecho a no autoinculparse en el seno del Procedimiento Sancionador tributario en su tramitación abreviada”, *Estudios Financieros, Revista de Contabilidad y Tributación*. Comentarios, casos prácticos, número 237, 2002, pp. 79 a 98; GARCÍA NOVOA, C.: “Una aproximación del Tribunal Constitucional al Derecho a no autoinculparse ante la Inspección Tributaria en relación con los delitos contra la Hacienda Pública”, *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, número 3, 2005, pp. 9 a 17; HERRERA MOLINA, P. M.: “Los Derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el Procedimiento Inspector (Comentario y traducción de la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 17 de diciembre de 1996, SAUNDERS vs. United Kingdom”, *Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, año 13, número 2, 1997, p. 1083; LAGO MONTERO, J. M.: “Procedimiento Sancionador separado del Procedimiento de Liquidación Tributario: Reflexiones sobre el Derecho a no autoinculparse”, *Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, número 15, número 2, 1999, pp. 1165 a 1195; LÓPEZ DÍAZ, A.: “El Derecho a no autoinculparse y a no declarar contra sí mismo en el Procedimiento Sancionador en materia tributaria”, A.A.VV.: *Temas de Derecho Penal Tributario*, Coordinado por LÓPEZ DÍAZ, A. y GARCÍA NOVOA, C., Marcial Pons, Madrid, 2000, pp. 53 a 78; y en su posterior trabajo, “El Derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario: algunas reflexiones en el “nuevo” marco conceptual de la Ley General Tributaria de 2003”, *Quincena Fiscal*, número 101, 2004, pp. 25 a 30; PALAO TABOADA, C.: *El derecho a no autoinculpare en el ámbito tributario*, Cuadernos Civitas, Navarra, 2008; ROJAS SÁENZ, G.: “El Derecho a no autoinculparse en materia tributaria”, *Boletín del Instituto Universitario de Estudios Fiscales y Financieros*, número 3, 2006, pp. 35 a 37; y en “El Derecho a no autoinculparse en materia tributaria (La sentencia de la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica número 2000-11403)”, A.A.VV.: *Foro Constitucional Iberoamericano*, número 12, Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, 2006, pp. 205 a 207; SÁNCHEZ DÍAZ-PALACIOS, J.: *Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública*, Colex, Madrid, 2004; también en el artículo: “El Derecho a no declarar contra sí mismo en los procedimientos de inspección tributaria”, *Revista Crónica Tributaria*, número 104, 2002, pp. 67 a 88; y “En busca del necesario equilibrio entre el deber de colaborar con la Inspección Tributaria y el Derecho a no autoinculparse”, *Impuestos, Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, número 2, 2002, pp. 443 a 462.

⁶⁴⁹ Como hemos dicho, cuando tratábamos de realizar una clasificación acerca de los distintos límites que encuentran los deberes de información, tanto SÁNCHEZ SERRANO, como MELIÁN GIL, consideran que este es un límite material, debido a que se produce de acuerdo al contenido sustantivo o material de la información: SÁNCHEZ SERRANO, L.: “En torno a la función comprobadora de la Administración Pública en la Gestión de los Tributos”, *Op. Cit.*, pp. 582 y ss; y MELIÁN GIL, J. L.: “El deber de información de los profesionales a la Administración Tributaria”, *Op. Cit.*, pp. 238 y ss.

Por parte de la jurisprudencia es inevitable volver sobre la Sentencia del Tribunal Constitucional 110/1984 de 26 de noviembre, ya que en esta polémica sentencia también se menciona el Secreto Profesional con ocasión de su extensión y más específicamente, la diferencia entre el Secreto Bancario y el Secreto Profesional, cobertura de éste último.

En este sentido, es criterio del Tribunal Constitucional que exista una clara diferencia entre los requerimientos de información dirigidos a las Entidades Bancarias y los dirigidos a determinadas personas, con ocasión del ejercicio de su profesión⁶⁵². No obstante, hay datos que, por pequeños o irrelevantes que puedan parecer, cara a la intimidad personal y en opinión de la doctrina, pueden llegar a suponer un perjuicio irreparable, ya que suponen deducciones de otros datos de mayor envergadura⁶⁵³. De manera que sería preferible que la cantidad percibida por concepto de honorarios profesionales sea lo único que quede fuera de cobertura por medio de este tipo de secreto⁶⁵⁴.

⁶⁵⁰ La Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de medidas urgentes de Reforma Fiscal, establece en su artículo 41 que “Quedan plenamente sujetos al deber de colaboración a que se refiere el apartado 1 del artículo 111 de la Ley General Tributaria, 230/1963, de 28 de diciembre (...) sin que pueda exonerarse de dicha obligación al amparo de lo dispuesto en los párrafos b) y c) del apartado 2 del citado artículo (...)”; en el mismo sentido, la Orden de 14 de enero de 1978, que también refleja que el deber de información no queda excluido del Secreto Profesional.

⁶⁵¹ *Vid.* PUEYO MASÓ, J. A.: “El derecho de la Inspección a examinar la contabilidad de los contribuyentes”, *Op. Cit.*, p.119.

⁶⁵² Según la Sentencia 110/1984, de 26 de noviembre, Fundamento Jurídico 10º, “(...) la exigencia de exigir las certificaciones del movimiento de las cuentas corrientes no viola el Secreto Profesional (...) Tampoco vulneraría el Secreto Profesional el simple conocimiento del nombre del cliente y de las cantidades pagadas por él (...)”. En este mismo sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de octubre de 1996, Fundamento Jurídico 5º, considera que no existe violación del Derecho a la Intimidad, así como del Secreto Profesional, cuando la Administración Tributaria lleva a cabo los respectivos requerimientos ya que “(...) El puro asiento o anotación en una cuenta corriente bancaria indica simplemente un cargo o abono, que responden a una salida o a una entrada de fondos (...)”.

⁶⁵³ *Vid.* BAEZA ALBENDEA, A., y CARO CEBRIÁN, M.: *Asistencia al contribuyente, Secreto Profesional y Derecho a la Intimidad en el ámbito tributario*, *Op. Cit.*, p. 7. En este sentido, PALAO TABOADA, C.: “Algunas consideraciones sobre el Secreto Profesional frente a la Hacienda Pública”, *Op. Cit.*, pp. 105 y ss.; SANTAMARÍA PASTOR, J. A.: “Sobre el Derecho a la Intimidad, Secreto y otras cuestiones innombrables”, *Op. Cit.*, pp. 159 y ss.; NOGUEROLLES PEIRÓ, N.: “La actividad económica en la Doctrina del Tribunal Constitucional”, *Op. Cit.*, pp. 559 y ss.

⁶⁵⁴ Sería oportuno destacar en este punto el tema relativo a los honorarios profesionales, ya que la labor del Inspector de Hacienda abarca la investigación de este rubro, toda vez que su ingreso produce un abono en la misma, lo permeabiliza el conocimiento de detalles como la identidad del cliente, servicio profesional prestado, y tipo de asesoramiento. *Vid.*, al respecto, la Sentencia del Tribunal Constitucional 110/1984, de 26 de noviembre 1984.

El profesional debe velar por el secreto de su cliente y por la confidencialidad de los datos de sus clientes, incluso después de haber cesado en la prestación de sus servicios. Tal deber incumbe también a sus colaboradores. Cuando esté obligado a colaborar suministrando información a la Administración Tributaria y a otros órganos, debería hacerlo conforme a lo establecido en las normas y lo pondrá en conocimiento de sus clientes. Su deber de secreto y confidencialidad debiera comprender también los datos y hechos que conozca de otras personas que conozca por razón de su actividad profesional.

Para finalizar el análisis del Secreto Profesional como límite material de los deberes de información, podemos afirmar que los datos privados no patrimoniales pierden parte de esa privacidad aún cuando éstos sean verificados solamente como consecuencia de la función de investigación y comprobación de los tributos.

4.3. Secreto notarial y registral

El notario es un profesional que ejerce un cargo instituido por el Estado para recibir, redactar, transcribir y autenticar conforme a normas de derecho todos los actos voluntarios que engendran obligaciones y derechos⁶⁵⁵.

Como fedatarios son artífices por excelencia de instrumentos cuya vida sea pública o del conocimiento de terceros⁶⁵⁶. Pero es fácil entender que el notario sea también

⁶⁵⁵ Su actividad se encuentra determinada por la Ley del Notariado del 28 de mayo de 1862 (BOE del 29 de mayo de 1862, así como en el Reglamento Notarial de 2 de junio de 1944 (BOE del 7 de julio de 1944). Cabe destacar que en el nuevo Reglamento de gestión e inspección tributaria, se amplía el contenido de las obligaciones de información 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. En este sentido, sería necesario precisar que su obligación de informar sobre operaciones incluidas en los libros registro; obligación de informar acerca de préstamos y créditos y la obligación de informar acerca de valores, seguros y rentas. Consideramos de aplicación a los Registradores los comentarios concernientes al notario en cuanto funcionarios ambos que dan fe pública y su vínculo con los deberes de información.

⁶⁵⁶ Conforme al artículo 1.216 del Código Civil, siguen siendo documentos públicos “los que expide un notario o empleado público competente con las solemnidades requeridas por la ley”; en concordancia con el artículo 1.218 del Código Civil dispone que “los documentos públicos hacen prueba, aún en contra de terceros, del hecho que motiva su otorgamiento y de la fecha de éste”

depositario de Secreto Profesional, y este es el caso frente al cumplimiento de los deberes de información⁶⁵⁷.

Queremos hacer énfasis en que su función se limita a dar fe del documento y de su contenido⁶⁵⁸. Salvo que la información requerida se relacione con el protocolo⁶⁵⁹ o con situaciones, hechos o cosas de las que tuvo o puede tener conocimiento a raíz de su intervención profesional y aunque no aparezcan en el texto escrito, debe cumplir con estos deberes.

En cuanto a lo que se encuentra asentado en el registro público, es decir, las cuestiones asentadas en el protocolo y en los documentos anexos a las escrituras como planos, constancias, actas y otros que pueden estar anexados vía a su protocolización, no gozan de privacidad, de manera que no puede existir inconveniente en entregar la información requerida.

⁶⁵⁷ “(...) como el resto de profesiones oficiales queda prácticamente vacío de contenido como límite a los deberes de información (...)”, *Vid. LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: La información en poder de la Hacienda Pública: obtención y control, Op. Cit.*, p. 98. Acerca de un estudio más profundo, FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., y SÁINZ MORENO, F.: *El notario, la función notarial y las Garantías Constitucionales*, Civitas, Madrid, 1989.

⁶⁵⁸ En opinión de MONTESANO, “(...) El documento notarial representa inmediatamente, no el acto de las partes, sino la declaración del notario, que a su vez representa aquel acto, percibido por el notario mismo (...), MONTESANO, L.: “Sull efficacia probatoria dell atto pubblico convertito in scrittura privata”, *Rivista del Notariato*, 1955, p. 31. Por parte de la jurisprudencia, la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (Vocalía 2ª) de 22 noviembre 1995, considerando 6º “(...) el reclamante también fundamenta su oposición en que los precios de venta figuran en las escrituras públicas, y que en consecuencia no procede acudir al sistema utilizado por la Inspección (...) el documento público da fe del hecho y de la firma, es decir lo comprendido en la unidad del acto, no de su verdad intrínseca; el documento público no tiene prevalencia sobre otras pruebas y por sí sólo no bastará para enervar su valoración probatoria conjunta (...)”.

⁶⁵⁹ Recordemos que el secreto del protocolo notarial abarca los instrumentos públicos a que se refiere 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, así como también el secreto a que están llamados a guardar los defensores y asesores respecto de los datos confidenciales de sus clientes cuyo conocimiento derive de la prestación de sus servicios profesionales de asesoramiento y defensa. Ley de 28 de mayo de 1862, del Notariado, artículo 34: “Los Notarios llevarán un libro reservado, en que insertarán, con la numeración correspondiente, copia de la carpeta de los testamentos y codicilos cerrados, cuyo otorgamiento hubieren autorizado, y los protocolos de los testamentos y codicilos abiertos cuando los testadores lo solicitaren, y remitirán un índice reservado también al Regente de la Audiencia por conducto del Juez de primera instancia, en los términos establecidos en el artículo anterior. No es necesario que haya un libro para cada año”; y según la Redacción de la Ley 18/1990, de 17 de diciembre, artículo 35: “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”.

Tal y como hemos visto respecto al “Secreto Bancario” y al Secreto Profesional, el secreto notarial también ha ido perdiendo peso desde sus inicios hasta la situación actual⁶⁶⁰ en la que, como hemos dicho, sólo queda fuera de su ámbito de alcance, el protocolo notarial.

Para finalizar este punto, creemos que el notario, como el resto de los ciudadanos, debe cumplir con su deber de información tributaria, quizá con mayor razón por su carácter de profesional de la fe pública. Su labor de fedatario público limitada a la validez de los documentos y de su contenido, determina que el acceso al protocolo notarial sea un gran paso adelante en el campo de las investigaciones tributarias, aunque no constituya una prueba sine quanon en el marco de un procedimiento administrativo.

⁶⁶⁰ Comenzando por la decisión jurisprudencial del Tribunal Supremo de 2 de noviembre de 1972, que en el secreto notarial incluía el secreto del protocolo: “(...) de tal suerte que nunca los funcionarios de Hacienda podrán comprobar sobre el protocolo mismo (...)”; en este momento, los funcionarios debían dirigirse a los clientes para obtener los datos. Hasta que, a partir de 1982, entra en vigor el Real Decreto-Ley 24/1982, de 29 de diciembre, de Medidas Urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, artículo 26; que supuso la ruptura del secreto notarial, ya que imponía que a requerimiento, debían presentar información acerca de la comunicación obligatoria de las operaciones financieras en las que intervengan; tanto por emisión, suscripción, y transmisión de valores mobiliarios y cualesquiera otros títulos valores o efectos de comercio, así como la presentación de sus libros y registros. En este sentido, continúan: la Ley 5/1983, de 29 de junio (BOE del 30 de junio de 1983), de Medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, artículo 27, en desarrollo artículo 26 del Real Decreto-Ley 24/1982; el artículo 36 de la Ley 9/1983, de 13 de julio (BOE del 14 de julio de 1983), de Presupuestos del Estado para 1983, que en este caso introducen la comunicación obligatoria de operaciones en las que intervengan, o autoricen la emisión, suscripción de valores mobiliarios y cualesquiera otros títulos, valores, efectos de comercio o efectos públicos, a requerimiento de la Administración Tributaria; la Ley 10/1985 de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, la cual es mantenida en iguales términos por la Ley 25/1995 de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria de 1963 que enuncia en el artículo 111.4 aparte último el secreto del protocolo notarial en materia tributaria, apoyada por el Reglamento General de la Inspección de Tributos, artículo 37.5.c), en idénticas condiciones que la Ley General Tributaria actual: Ley General Tributaria, artículo 93.4: “Los funcionarios públicos, incluidos los profesionales oficiales, estarán obligados a colaborar con la Administración Tributaria suministrando toda clase de información con trascendencia tributaria de la que dispongan, salvo que sea aplicable: (...) El secreto del protocolo notarial, que abarcará los instrumentos públicos a los que se refieren los arts. 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”.

4.4. La protección de otros secretos

4.4.1. El Secreto Estadístico

El límite que encuentran los deberes de información respecto al Secreto Estadístico se encuentra desarrollado por la legislación ordinaria⁶⁶¹ y es reconocido por la Constitución Española⁶⁶².

Abordar el Secreto Estadístico supone elegir entre dos puntos de vista⁶⁶³: mirarlo desde el deber de sigilo del personal interviniente en la selección⁶⁶⁴, o desde la prohibición de publicar o facilitar datos con referencias capaces de individualizar al sujeto que envía sus datos. Consideramos más propicio abordarlo desde el sentido negativo, que es desde la prohibición de acceder a datos que no sean de carácter numérico, y particularizar, pues por

⁶⁶¹ Vid. la Ley de 31 de diciembre de 1945 (BOE del 3 de enero de 1946), de creación, composición y funciones del Instituto Nacional de Estadística; en correspondencia con la Ley 12/1989, de 9 de mayo, de la Función Estadística Pública, arts. 13 al 19; la Ley General Tributaria 93.4. “Los funcionarios públicos, incluidos los profesionales oficiales, estarán obligados a colaborar con la Administración Tributaria suministrando toda clase de información con trascendencia tributaria de la que dispongan, salvo que sea aplicable: (...) El secreto de los datos que se hayan suministrado a la Administración para una finalidad exclusivamente estadística”, de acuerdo con el 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 el mismo sentido, la Agencia Española de Protección de Datos en resolución de 8 de octubre de 2004, según el artículo 5.5 se: “exceptúa de la obligación de informar cuando expresamente una Ley lo prevea. De la interpretación literal del artículo resultaría que la obligación de informar debe estar expresamente exceptuada en una Ley para que se cumplan las condiciones previstas en este supuesto. Sin embargo la Directiva 95/46/Constitución Española que ha sido traspuesta por la Ley 15/1999, en su artículo 11.2 especifica que no existe deber de informar en particular para el tratamiento con fines estadísticos o de investigación histórica o científica, cuando la información al interesado resulte imposible o exija esfuerzos desproporcionados o el registro o la comunicación a un tercero estén expresamente prescritos por ley, por lo que ha de interpretarse este supuesto de exclusión en los términos previstos en la Directiva, quedando excluida la obligación de informar cuando la cesión de datos esté expresamente prevista en una Ley”.

⁶⁶² Respecto de la doctrina, LÓPEZ MARTÍNEZ, J: *Los deberes de información tributaria*, *Op. Cit.*; y también *La información en poder de la Hacienda*, *Op. Cit.*; también MUNOZ BAÑOS, C.: “El Secreto Estadístico: necesidad de un replanteamiento”, *Revista Crónica Tributaria*, número 38, 1981, pp. 122 y ss.

⁶⁶³ Vid. ALONSO FERNÁNDEZ, F.: “Las actuaciones de obtención de información en el Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria”, *Gaceta Fiscal*, número 39, 1986, p. 194.

⁶⁶⁴ Desde el año 1945, ya se perfilaba el deber de sigilo en este aspecto. Según la Ley 31/1945, de 31 de diciembre, artículo 11: “(...) el personal del Instituto Nacional de Estadística que intervenga en la recolección de datos y demás operaciones del proceso estadístico guardará sobre ellos absoluto secreto (...)”, sin embargo, este deber de sigilo, que veremos oportunamente, no sólo debería producirse en cuanto al personal del Instituto Nacional de Estadística, sino también sobre toda persona, funcionario o no, que intervenga en la función estadística.

una parte, estamos analizando el control previo a la obtención de información, y por otra, delimitamos la que corresponde a los reglamentos internos de las entidades encargadas de recabar e interpretar dichas estadísticas⁶⁶⁵.

Respecto a la parte objetiva de los datos en sí, debemos establecer ciertos criterios para determinar los datos estadísticos a los que se puede acceder y a los que no⁶⁶⁶. En este sentido MANTERO SÁENZ concreta los requisitos concurrentes que tienen o deberían tener los datos estadísticos que puedan ser objeto del cumplimiento de los deberes de información⁶⁶⁷.

Los datos que deben ser objeto de información presentan las siguientes características: en primer lugar debe tratarse de datos con carácter primario, para que su fiabilidad sea óptima; en segundo lugar, el organismo competente para recabar dichos datos ha de ser el Instituto Nacional de Estadística, ya que la disposición constitucional del artículo 149.1.31 establece que el Estado tiene competencia exclusiva sobre las estadísticas para fines estatales⁶⁶⁸; y, en tercer lugar, que los datos hayan sido solicitados exclusivamente para la formación de estadísticas⁶⁶⁹. Si faltase alguna de estas tres

⁶⁶⁵ Aunque en realidad, el *quid* de la cuestión, es la fiabilidad de los datos, “(...) todo el tema del Secreto Estadístico gira en torno a una única variable, y ésta es que la Administración necesita obtener ciertos datos, que deben ser lo más fiables posibles, para manejarlos en aras de un interés económico o político. La forma más efectiva de asegurarse la veracidad de tales datos es garantizar al que los aporta que no sufrirá perjuicio alguno derivado de los mismos, incluido el tributario (...)”, en MUÑOS BAÑOS, C.: “El Secreto Estadístico: necesidad de un replanteamiento”, *Op. Cit.*, pp. 122 y 123.

⁶⁶⁶ El problema, para MANTERO SÁENZ sería distinguirlo “(...) saber cuándo un dato es estadístico y cuándo un dato se convierte en estadístico; el primero queda amparado por el secreto, el segundo, no, porque su existencia, como dato, es anterior y no simultánea (...) el dato debe nacer con la característica de estadístico para quedar amparado por el secreto (...)”, MANTERO SÁENZ, A.: “Una precisión necesaria: el Secreto Estadístico”, en *Revista Crónica Tributaria*, número 16, 1976, p. 82.

⁶⁶⁷ *Cfr.* con MANTERO SÁENZ, A.: “Una precisión necesaria: el Secreto Estadístico”, *Op. Cit.*, p. 83.; también LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *La información en poder de la Hacienda Pública: obtención y control*, *Op. Cit.*, p. 95; y JACOBO y BURGUILLO, F.: *La información tributaria en España*, *Op. Cit.*, p. 165.

⁶⁶⁸ Desarrollada por Ley 12/1989, de 9 de mayo, de la Función Estadística Pública.

⁶⁶⁹ La finalidad se convierte entonces en un elemento diferenciador, al ubicarlo se puede clasificar como “(...) aquellos datos que son solicitados con finalidad estadística, de aquellos otros que existiendo la obligación de aportarlos por los administrados, su finalidad primigenia no es la confección de estadísticas, aunque posteriormente se haga un uso estadístico de los mismos (...)”, en LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria*, *Op. Cit.*, p. 172, también *La información en poder de la Hacienda Pública: obtención y control*, *Op. Cit.*, p. 96.

exigencias, entonces se tratará de datos protegidos por el Secreto Estadístico, lo que habrá de motivarse correctamente⁶⁷⁰.

Como hemos visto, quienes tengan conocimiento de los datos utilizados en el desenvolvimiento de una investigación fiscal serán empleados públicos, de manera que su labor será determinada por la normativa, y a esta deben adecuar su conducta.

Para finalizar, debemos crear la delgada línea que separa los límites de las garantías respecto a los deberes de información. Esto supone que en ocasiones sea difícil precisar si debe incluirse en una u otra categoría. Este es el caso de la protección del Secreto Estadístico que, llevado a cabo por parte de la misma Administración a través de funcionarios públicos competentes y con fines estadísticos de interés público, debe vigilar que una parte de los datos obtenidos quede al margen de investigaciones tributarias, al tiempo que también debe velar porque se respete el debido procedimiento para su obtención y posterior utilización.

4.4.2. El relativo secreto del contenido de la correspondencia

Las comunicaciones y el derecho a mantenerlas en secreto son un concepto constitucional⁶⁷¹ y está internacionalmente protegido⁶⁷², lo que supone una limitación

⁶⁷⁰ Para JACOBO Y BURGUILLO, “(...) quien quiera que sea el que niegue la información solicitada en un requerimiento sobre la base del Secreto Estadístico, habrá de contestar al mismo indicando y expresando las disposiciones legales en las que se basa, que el dato es primario y se trata de un Organismo colaborador del Instituto Nacional de Estadística para la captación y proceso de esa información o bien que el dato es Secreto Estadístico por Ley y que es el órgano competente para captarlo (...)”, en JACOBO Y BURGUILLO, J.: *La información tributaria en España, Op. Cit.*, p. 164.

⁶⁷¹ Según el artículo 18 de la Constitución Española “Se garantiza el secreto de las comunicaciones y, en especial, de las postales, telegráficas y telefónicas, salvo resolución judicial”. Desarrollada en la Ordenanza Postal aprobada por el Decreto 1.113/1960 de 19 de mayo (BOE del 15 de junio de 1960) artículo 14: “1. La Administración de Correos garantiza la libertad y secreto de la correspondencia, base de la función pública que le está encomendada, como derecho fundamental de las personas reconocido en el Fuero de los Españoles. 2. El secreto de la correspondencia no sólo se refiere al contenido de la misma, sino que implica una absoluta prohibición a los empleados de facilitar noticia alguna respecto a la clase, dirección, número o cualquier otra circunstancia exterior de los objetos que manipulen”.

⁶⁷² En este sentido, la Declaración Universal de Derechos Humanos, artículo 12 dice que: “Nadie será objeto de injerencias arbitrarias en su vida privada, su familia, su domicilio o su correspondencia, ni de

material al cumplimiento de los deberes de información, ya que protege las formas más habituales de intercomunicación personal en las que quedan incluidos las actuales videoconferencias o el correo electrónico⁶⁷³.

En este escenario el término utilizado por el legislador tributario⁶⁷⁴ puede quedar un poco corto frente al aluvión de adelantos que la tecnología permite⁶⁷⁵; ya no solamente abarca cartas escritas en papel, ya casi en desuso, sino también otras formas de comunicación como la electrónica, recibidas o enviadas en el lugar de trabajo o en cualquier parte del mundo: desde llamadas telefónicas a teléfonos fijos o móviles, hasta mensajes a través del ordenador, el teléfono móvil; la PDA; BLACKBERRY; o el IPHONE; que pueden atravesar cualquier frontera.

ataques a su honra o a su reputación”; la Convención de salvaguardia de los derechos del hombre y de las libertades fundamentales, suscrita en Roma el 14 de noviembre de 1950 y ratificada por España el 26 de septiembre de 1979 (BOE del 10 de octubre de 1979), señala en su artículo 8º lo siguiente: “1. Toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y su correspondencia. Por parte del análisis jurisprudencial que ha realizado la doctrina, ver los asuntos en los que el Tribunal de Estrasburgo se ha pronunciado sobre la aplicación del artículo 8.1 CEDH en el ámbito tributario, en BAKER, P.: “Taxation and the European Convention on Human Rights”, *European Taxation*, 2000, pp. 319 a 321. En especial, el asunto MIAILHE, donde se apreció la existencia de una injerencia en la vida privada y en la correspondencia de los recurrentes.

⁶⁷³ Siendo su protección basada en la Ley Orgánica 1/82 de 5 mayo, de protección civil del Derecho al Honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen. De manera más general, de la jurisprudencia relativa al Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, artículo 8, pueden deducirse los tres principios siguientes: a) Los trabajadores tienen confianza legítima en que se respetará su vida privada en el lugar de trabajo, confianza que no queda anulada por el hecho de utilizar herramientas de comunicación u otros medios profesionales del empleador. Sin embargo, el suministro de información adecuada por el empleador al trabajador puede disminuir esta confianza legítima. b) El principio general del secreto de correspondencia se aplica a las comunicaciones en el lugar de trabajo, lo que incluye muy probablemente el correo electrónico y los ficheros anexos. c) El respeto de la vida privada cubre también, hasta cierto punto, el derecho del individuo a entablar y desarrollar relaciones con sus semejantes. El hecho de que estas relaciones se produzcan en gran parte en el lugar de trabajo limita la necesidad legítima del empleador de aplicar medidas de vigilancia. El artículo 10) es también pertinente, aunque en menor medida, puesto que regula las libertades de expresión e información y destaca el derecho del individuo a recibir y comunicar información e ideas sin injerencia de una autoridad pública.

⁶⁷⁴ *Cfr.* con el artículo 93.4 de la Ley General Tributaria, que señala textualmente: “Los funcionarios públicos, incluidos los profesionales oficiales, estarán obligados a colaborar con la Administración Tributaria suministrando toda clase de información con trascendencia tributaria de la que dispongan, salvo que sea aplicable: a) El secreto del contenido de la correspondencia”.

⁶⁷⁵ *Vid.* PÉREZ LUÑO, A.: “Derecho y nuevas tecnologías: impacto de la red en las libertades”, *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Granada*, número 8, 2005, pp. 227 a 255.

Quizá mantener el término de “comunicaciones” contenido en la Constitución, habría evitado posibles diferencias en la interpretación *lata* o *stricta* del término⁶⁷⁶, aunque tal vez la explicación gire sobre el deseo de distinguir las comunicaciones privadas de las declaraciones y de las comunicaciones tributarias⁶⁷⁷. Resulta interesante que dentro de las actuaciones de los inspectores de Hacienda, contenidas en el artículo 142.1 ejusdem se encuentre el examen de “(...) correspondencia con trascendencia tributaria (...)”.

Creemos paradójico que la limitación sea restrictiva debiéndose discriminar el modo de obtener información⁶⁷⁸, y diferenciar cuando se trata del suministro con carácter general por parte de personas ajenas a la vida pública, para saber si es procedente⁶⁷⁹. Cuando medie un procedimiento de inspección el límite no será aplicable sobre particulares ni sobre empleados públicos, cualquiera sea su categoría⁶⁸⁰.

En efecto, el Tribunal Constitucional se ha apoyado en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos para justificar la limitación del Derecho a la

⁶⁷⁶ Cfr. con SÁNCHEZ SERRANO, L.: “Comentarios a la Ley General Tributaria”, AA.VV.: *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Op. Cit., p. 204.

⁶⁷⁷ Según el artículo 121 de la Ley General Tributaria: “Se considera comunicación de datos la declaración presentada por el obligado tributario ante la Administración para que ésta determine la cantidad que, en su caso, resulte a devolver (...)”.

⁶⁷⁸ “(...) las injerencias de la autoridad pública en el derecho al respeto de la correspondencia no puede ampararse en motivos fiscales o tributarios (...)”, GODED MIRANDA, M.: “El secreto postal y la Inspección Tributaria”, *Revista Crónica Tributaria*, número 38, 1981, pp. 193.

⁶⁷⁹ Además que dicha intrusión sea realmente necesaria, para no ir en contra del Acuerdo de Roma ejusdem, artículo 8.2: “No puede haber injerencia de la autoridad pública en el ejercicio de este derecho sino en tanto en cuanto esta interferencia esté prevista por Ley y constituya una medida que, en una sociedad democrática sea necesaria para la seguridad nacional, la seguridad pública, el bienestar económico del país, la defensa del orden y la prevención de las infracciones penales, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y las libertades de los demás”.

⁶⁸⁰ Aún cuando SÁNCHEZ SERRANO alude a la Ley General Tributaria de 1963, hoy derogada, su comentario al respecto sigue siendo válido, toda vez que se conserva la misma redacción en la nueva Ley: “(...) es, pues, criticable la restrictiva mención que viene a hacerse en el artículo 111.4. a), de la Ley General Tributaria del secreto de las comunicaciones como posible límite al deber de comunicar datos, al referirlo exclusivamente a la correspondencia y a los funcionarios públicos. Ello no puede afectar, obviamente a la vigencia del secreto de las comunicaciones ni a la exigencia, de conformidad con el precepto constitucional que e acaba de citar, de “resolución judicial” para su levantamiento (...)”, en SÁNCHEZ SERRANO, L.: “Comentarios a la Ley General Tributaria”, AA.VV.: *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Op. Cit., p. 204; también HERRERA MOLINA, P. M.: «*La potestad de información tributaria sobre terceros*, Op. Cit., p. 200.

Intimidad en aras de brindar cobertura al deber de contribuir cuando posibilita las inspecciones domiciliarias o de cuentas⁶⁸¹.

Este conflicto generado entre dos bienes jurídicamente protegidos en el que uno de ellos cede en favor del otro, esto es, el Derecho a la Intimidad en favor del deber de contribuir⁶⁸², resulta coherente como tesis según la cual no hay derechos absolutos, tal y como tratamos en el Capítulo I⁶⁸³.

Un tema que resulta intensamente conexo a las comunicaciones y la correspondencia, es la vía en la que éstas se producen actualmente. Como apuntábamos antes, el empleo de las nuevas tecnologías, en cierta forma, ha desbordado su control⁶⁸⁴.

⁶⁸¹ “(...) Por otra parte, el interés general inherente a la actividad inspectora de la Hacienda Pública es vital en una sociedad democrática para el bienestar económico del país, como prevé el convenio de Roma a la hora de legitimar la injerencia de la autoridad pública en el derecho al respeto de la vida privada y familiar, del domicilio y de la correspondencia de cualquier persona (artículo 8.1 y 2), a la luz del cual ha de interpretarse los Derechos Fundamentales y sus excepciones (Sentencia del Tribunal Constitucional 114/1984), sin perjuicio por otra parte del margen de apreciación dejado al prudente arbitrio, que no arbitrariedad, de cada Estado para configurar estas medidas (...)”, Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, caso RIEMA, de 22 de abril de 1992, también Sentencia del Tribunal Constitucional 50/1995, de 23 de febrero, Fundamento Jurídico 6°.

⁶⁸² Por parte de la jurisprudencia, “(...) en el mundo actual la amplitud y la complejidad de las funciones que asume el Estado hace que los gastos públicos sean tan cuantiosos que el deber de una aportación equitativa para su sostenimiento resulta especialmente apremiante. De otra forma se produciría una distribución injusta en la carga fiscal, ya que lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar. De ahí la necesidad de una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta”, en Sentencia del Tribunal Constitucional 110/84, de 26 de noviembre, Fundamento Jurídico 3°.

⁶⁸³ “(...) En efecto, no existe un derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del contribuyente con relevancia fiscal y esgrimible frente a la Administración Tributaria (...)” Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, Fundamento Jurídico 10. Precisamente por esta razón, “(...) el interés general inherente a la actividad inspectora de la Hacienda Pública es vital en una sociedad democrática para el bienestar económico del país, como prevé el convenio de Roma a la hora de legitimar la injerencia de la autoridad pública en el derecho al respeto de la vida privada y familiar, del domicilio y de la correspondencia de cualquier persona (artículo 8.1 y 2), a la luz del cual ha de interpretarse los Derechos Fundamentales y sus excepciones (Sentencia del Tribunal Constitucional 114/1984), sin perjuicio por otra parte del margen de apreciación dejado al prudente arbitrio, que no arbitrariedad, de cada Estado para configurar estas medidas (Tribunal Europeo de Derechos Humanos, caso RIEMA, Sentencia 22 de abril de 1992)”. Sentencia del Tribunal Constitucional 50/1995, de 23 de febrero, Fundamento Jurídico 6°.

⁶⁸⁴ “A la hora de realizar un estudio sobre el Derecho a la Intimidad, prever los riesgos que sobre ella proyecta el desarrollo incontrolado del uso de la informática se ha convertido en una dimensión sin la cual difícilmente podríamos entender, en todas sus facetas, la extensión del citado derecho (...)”, LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *La información en poder de la Hacienda Pública: obtención y control*, Op. Cit., pp. 80 y 81.

El uso de la informática debe realizarse en armonía con la intimidad de las personas constitucionalmente protegidas⁶⁸⁵. Es muy importante insistir en este punto, pues se ha convertido en algo tan vulnerable ante los avances de la sociedad actual⁶⁸⁶ y obliga a establecer las directrices oportunas⁶⁸⁷.

Para finalizar el tema del secreto del contenido de las comunicaciones como género, y de la correspondencia como especie, tenemos que el secreto del contenido de las comunicaciones goza del amparo constitucional de acuerdo al artículo 18.3, en términos más amplios que el de la Ley General Tributaria, que simplemente limita su existencia para darle un tratamiento de límite relativo, es decir, como límite de la correspondencia del funcionario público, no se aplicado al particular.

4.4.3. El secreto de las diligencias sumariales

Como hemos visto, los funcionarios públicos están obligados a colaborar con la Administración de la Hacienda Pública para suministrar toda clase de información con trascendencia tributaria de que dispongan, salvo que sea aplicable “el secreto del contenido de la correspondencia” o “el secreto de los datos que se hayan suministrado a la Administración para una finalidad exclusivamente estadística” y salvo algunos supuestos de secreto de protocolo notarial.

En el mismo sentido, se afirma que “los Juzgados y Tribunales deberán facilitar a la Administración, de oficio o a requerimiento de la misma, cuantos datos con

⁶⁸⁵ Según el artículo 18.3 de la Constitución Española “Se garantiza el secreto de las comunicaciones y, en especial, de las postales, telegráficas y telefónicas, salvo resolución judicial”.

⁶⁸⁶ Ya que se podría correr el riesgo de entender una delimitación referida exclusivamente al ámbito de la intimidad; Sentencia del Tribunal Constitucional 254/1993, de 20 de julio.

⁶⁸⁷ No obstante la intensa conexión con el contenido de la correspondencia y las comunicaciones, entendemos que este es un punto de crucial importancia, por lo que estimamos más adecuado analizarlo por separado y dentro de las garantías de la información, en el entendido que no podría de manera alguna, representar límite alguno.

trascendencia tributaria se desprendan de las actuaciones judiciales de que conozcan, respetando, en todo caso, el secreto de las diligencias sumariales”⁶⁸⁸.

De forma que ni siquiera los asuntos que se ventilan en los tribunales quedan fuera del brazo de Hacienda, lo que se convertirá en una zona delicada, siempre que la alusión al secreto de las diligencias sumariales sea insuficiente, pues pueden contenerse datos que afecten al derecho a la intimidad en asuntos relativos a su estado civil, filiación, sucesiones⁶⁸⁹ y otros⁶⁹⁰.

Este límite resulta aplicable únicamente en el proceso penal y con fecha de vencimiento, ya que el sumario durará lo que tarde en comenzar el juicio oral⁶⁹¹, aunque el verdadero obstáculo vuelve a ser la presión fiscal respecto al sujeto pasivo, esta vez potenciada por la carga que “recae sobre las pesadas espaldas de los órganos de la Administración de justicia”, ya bastante congestionados⁶⁹².

Quizá deba decidirse entre dos males: proseguir con la actual situación o habilitar a los inspectores de Hacienda para acceder a todo tipo de datos. Dada la situación judicial

⁶⁸⁸ *Vid.* el artículo 94.3 de la Ley General Tributaria, que indica: “Los juzgados y tribunales deberán facilitar a la Administración Tributaria, de oficio o a requerimiento de la misma, cuantos datos con trascendencia tributaria se desprendan de las actuaciones judiciales de las que conozcan, respetando, en su caso, el secreto de las diligencias sumariales”.

⁶⁸⁹ *Cfr.* con el artículo 32.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (BOE 19 de diciembre de 1987), del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: “Los órganos judiciales remitirán a los Organismos de la Administración Tributaria de su respectiva jurisdicción relación mensual de los fallos ejecutoriados o que tengan el carácter de sentencia firme de los que se desprenda la existencia de incrementos de patrimonio gravados por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”.

⁶⁹⁰ *Cfr.* con el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE, 20 de octubre de 1993), por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, establece una serie de obligaciones formales en su artículo 52, cuando indica que “Los órganos judiciales remitirán a las oficinas liquidadoras de su respectiva jurisdicción relación mensual de los fallos ejecutoriados o que tengan el carácter de sentencia firme por los que se transmitan o adjudiquen bienes o derechos de cualquier clase (...)”. La anterior disposición es reiterada en los mismos términos en el artículo 114.1 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo (BOE 22 de junio de 1995), por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

⁶⁹¹ *Cfr.* con el artículo 301.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, artículo 301.1: “Las diligencias del sumario serán secretas hasta que se abra el juicio oral, con las excepciones determinadas en la presente Ley”. Por parte de la doctrina, RUÍZ GARCÍA, J.: “El deber de colaboración con la Administración Tributaria de los Juzgados y Tribunales. El artículo 112.3 de la Ley General Tributaria y la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de abril de 1988”, *Revista de Información Fiscal*, número 30, 1998, pp. 15 y ss.

⁶⁹² *Vid.* LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: La información en poder de la Hacienda Pública: obtención y control, *Op. Cit.*, p. 99.

actual, la experiencia bancaria y el modo en el que se desenvuelven los deberes de información, resulta poco probable dotar de más competencias a dichos funcionarios.

Resumiendo, la función del cuerpo judicial que establece la Constitución Española consiste en el ejercicio de la potestad jurisdiccional y de todas aquellas que le sean atribuidas por Ley. Para que los deberes de información sean aplicables al órgano judicial deberán estar contenidas en la ley o en normas con rango de ley.

Este es el caso de los deberes de información a Hacienda que deben cumplir juzgados y tribunales y que, a excepción de las diligencias sumariales, informarán de cuantos datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria tengan conocimiento, siempre y cuando se respete el correspondiente procedimiento de solicitud y se haya tenido conocimiento de esta información en el ejercicio de dicha actividad.

5. Recapitulación del Capítulo II: Límites de los deberes de información

La importancia que tienen los límites de los deberes de información radica en que la información todavía no se encuentran en poder de la Administración Tributaria, de manera que es el mejor momento para prevenir la obtención innecesaria o ilegítima de dichos datos.

Los límites constitucionales, entendidos como límites positivos, deben observarse antes de cumplir con los deberes de información ya que, tanto la propia transmisión, como el procedimiento para su obtención, deben regularse en una Ley o un cuerpo normativo que los desarrolle de forma que se cumpla con el principio de reserva legal.

Los deberes de obtención de información se deben exigir a todos los ciudadanos por igual para así cumplir con el principio de generalidad, que a su vez preserva de una posible arbitrariedad de poderes -manifestada a través del principio de interdicción de arbitrariedad- de mayor aplicación respecto a las solicitudes de información incurso en un procedimiento de inspección.

Al respecto, resulta de cardinal importancia la correspondencia directa entre el medio y la finalidad que se pretende, de la manera menos gravosa para el particular. Para ello resultan imprescindibles una adecuada motivación que preserve la confidencialidad y una ley que la establezca de manera obligatoria (o bien el acto administrativo a través del cual se realiza la solicitud), siempre que se trate de preservar la intimidad de las personas.

Por el deseo de apoderarse de la información, en ocasiones se cuelean datos que bien no guardan relación con la investigación en curso, o bien ya están en poder de la Administración, lo que supone una importante pérdida de recursos para ambas partes, de manera que la trascendencia de los datos requeridos es una herramienta determinante.

Sin embargo, la mayoría de las veces la trascendencia tributaria se determina discrecionalmente por los funcionarios. Este hecho es algo conveniente siempre y cuando se conserve la finalidad para la cual se solicitan determinados datos y se guarden las formas para evitar una posible patología manifestada en La Desviación de Poder.

Y aunque pareciera que todavía existen compartimentos estancos a los que aún no se puede acceder o al menos sin procedimientos específicos a los cuales se dedica mayor cuidado y atención, se debe tener en cuenta que lo que está en juego es la intimidad económica del individuo o algunos otros datos de su vida privada, en el caso de que hayan sido obtenidos por un tercero mediante su especial relación con el sujeto pasivo de la obligación principal -grupo del que resaltan quienes realizan determinadas actividades profesionales en cumplimiento de su trabajo-, y también en el caso de otra tipología de información solicitada por un profesional con una finalidad muy diferente, como es el caso del Secreto Estadístico, el secreto del contenido de la correspondencia y el de las diligencias sumariales.

Existe una carencia de efectividad en cuanto a claridad y operatividad de los límites de los deberes de información, de manera que la actividad realizada por el particular en el cumplimiento de sus deberes de información presenta una imperiosa necesidad de regulación legal. La esperada normativa deberá equilibrar en un mismo texto los derechos individuales de los ciudadanos, continuamente enfrentados al ejercicio de la potestad de información, en apariencia siempre relevante en materia tributaria.

6. Summary of Chapter II: Limits of the information duties

The importance of the limits on the duties of information is that the information is still not in the power of the Tributary Administration, so it is the best time to prevent the unnecessary or unlawful collection of such data.

The constitutional limits, defined as positive limits, must be observed before fulfilling the duties of information, since its very transmission as well as the procedure for obtaining it, must be regulated in a Law or other statutory instruments in a way that fulfils the principle of legal reserve.

The duties to provide information must be demanded to all the individuals alike in order to fulfil the principle of majority, which at the same time prevent instances of the possible abuse of powers – as manifested through the principle of interdiction of abuse- of greater application with respect to the requests of information made in an inspection procedure. It is of utmost importance that there is direct correspondence between the means and the purpose for which information is intended, and that the individual is not forced into unnecessary hardships. To achieve this is therefore essential for the Administration to have a proper motivation, a duty to protect confidentiality and a law that establishes these in an obligatory way (or the administrative act under which the request is done).

By the sole desire to seize the information sometimes the Administration collects data that is not relevant to a given investigation or that is already in its power. This supposes an important loss of resources for both parties, so that the relevance of the required data must be an important factor. Nevertheless, in the great majority of cases the civil servants determine the tributary importance of information discretionarily. This may be convenient as long as the main aim of the exercise is at the forefront and well established procedures are followed in order to avoid the Misuse of Power.

There seem still to be areas in which it is not yet possible to gain access or that do not have specific procedures that take into account the protection of the financial privacy or other sensitive information belonging to the individual. Information may as well had

been obtained by a third party through its professional relation with the taxpayer or by other professionals with a very different purpose, such as the case of the Statistical Secret, the secret of the content of the correspondence and the one of the judicial diligences.

There is a deficiency in effectiveness relating to the clarity and functionality on the limits of the duties of information, so that the activity performed by the individual in the fulfilment of his duties of information presents/displays an urgent necessity of legal regulation. The expected normative will have to balance in a same text the individual rights of the individuals against the Administration's power to require information, seemingly always relevant in tributary matters.

CAPÍTULO III

Sujetos intervinientes en la obtención de información tributaria

“La verdad se robustece con la investigación y la dilación; la falsedad, con el apresuramiento y la incertidumbre”.

Tácito (55-115)

1. Consideraciones previas

La Administración debe dar cumplimiento a las funciones que le han sido asignadas a través del mandato legal que define la atribución de sus funciones. Para que esto sea posible emplea los medios y recursos a su alcance, procurando siempre la mayor eficacia, mediante la participación de los propios contribuyentes en primer lugar, y en segundo término, la de terceros relacionados con los hechos que dan origen a la obligación tributaria prescrita por la ley, de manera directa o de manera indirecta.

El cumplimiento de las funciones a las que está obligada legalmente la Administración, implica una correcta aplicación de los tributos, habida cuenta del interés que tienen éstos, no sólo para la Administración Tributaria sino también para la sociedad en general, que espera la materialización de los fines del Estado a través de una mejor prestación de los servicios públicos.

Para esta prestación de servicios, el Estado requiere contar con los recursos que permitan sufragar los pagos por concepto de bienes y servicios transferidos a la comunidad, de modo que la aplicación de los tributos es un interés compartido por toda la sociedad y sus instituciones, tanto privadas como públicas.

El cumplimiento de las funciones que le han sido atribuidas a la Administración también implica la necesidad de establecer la competencia territorial mediante una delimitación clara y expedita, a fin de evitar frecuentes superposiciones y permitir el funcionamiento eficiente del sistema.

Esto requiere el inexorable deber de la colaboración, no sólo por parte de la Administración Tributaria sino también de las demás Administraciones y del Estado mismo en sus distintas expresiones del Poder Público, en virtud de las asignaciones competenciales contenidas en las publicaciones del Boletín Oficial que corresponda o, en su defecto, en el órgano funcional inferior en el ámbito territorial en el cual se ubique el domicilio fiscal del obligado tributario.

Resulta entonces imprescindible que la información tributaria deba tener un rango legal y deba ser transmitida como una prestación entre los grupos que interactúan alrededor de la obligación tributaria principal.

En cuanto a la exigibilidad de la prestación, que constituye el objeto de los deberes de información tributaria, además del carácter legal, deben tener también un carácter general que bien vincule de modo inmediato a los contribuyentes o bien, les sujete a través de un acto administrativo de requerimiento con carácter reglado⁶⁹³.

En este capítulo analizaremos la obtención de información para, posteriormente, abordar el análisis de los deberes de información a cargo de los obligados tributarios y estudiar los deberes de información de terceros, de manera general o en virtud de determinadas circunstancias específicas.

Como punto de partida, centraremos nuestro análisis acerca de los deberes de información en relación con el contenido de la información, ya sea referida al propio sujeto de la obligación tributaria o referida a terceros.

Trataremos la sujeción generalizada y la específica, tanto la propia como la de terceros, prestando especial atención a las figuras de los retenedores, sociedades, entidades depositarias de dinero en efectivo y a las autoridades sometidas a este deber, antes de tratar el intercambio de información por parte de las administraciones.

Examinaremos los aspectos subjetivos activo y “pasivo” de esta relación como la forma de obtención de la información tributaria, a fin de conocer los sujetos intervinientes en procedimientos mediante los cuales se aplican las normas jurídicas que regulan y permiten la obtención de datos y procesamiento de información.

Una vez que se ha determinado a quien se refiere la información tributaria objeto de los deberes, es pertinente tratar el destinatario de dicha información: la Administración

⁶⁹³ “(...) el requerimiento de información es un acto administrativo con entidad propia que puede ser impugnado si no se ajusta al carácter reglado de la potestad (...)”, Vid. LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria*, Op. Cit., p. 208. Para SÁINZ DE BUJANDA el supuesto mediante el cual la Administración solicita información por la vía del requerimiento sólo cabe “(...) si se produce un acto administrativo que intime el cumplimiento de el deber, servirá tan sólo para reforzar, es decir, será meramente declarativo (...)”, en SÁINZ DE BUJANDA, F: *Sistema de Derecho Financiero, I, Op. Cit.*, p. 53.

Tributaria, que entendida en sentido abstracto supone un mismo órgano compuesto de diferentes formas de organización, tanto funcional en cuanto los órganos de gestión, inspección y recaudación, como de organización política, esta última determinada en gran medida por el poder financiero que les otorga la Constitución a la Administración estatal, autonómica y local.

Investigaremos el intercambio de información entre las distintas Administraciones a nivel general, distinguiendo el intercambio de información entre Administraciones Tributarias españolas del intercambio de información internacional, y el intercambio de información en el ámbito de la Unión Europea.

Por último, finalizaremos este capítulo siguiendo la metodología de recapitulación que hemos llevado hasta ahora en pro de un mejor entendimiento y armonía con el resto de nuestro trabajo.

2. Cumplimiento de los deberes de información propia y de terceros

Está claro que la participación del contribuyente es actualmente necesaria. Se ha ido extendiendo no solo para la determinación de su deuda particular sino para todo el sistema tributario.

La participación de los contribuyentes se ha “(...) ido extendiendo principalmente por razones pragmáticas tan repetidas como la gran masificación que ha alcanzado nuestro sistema tributario, al integrarse bajo su esfera de actuación un número muy superior de contribuyentes al existente anteriormente (...); la gran complejidad técnica que ha alcanzado asimismo las principales figuras de nuestro sistema tributario, para adecuarlas mejor a las realidades fácticas que deben gravar, de acuerdo a criterios de subjetividad y progresividad que tiendan en última instancia a la consecución de la justicia tributaria; la necesidad cada vez más acuciante de allegar recursos más numerosos a la Hacienda

Pública para financiar y aún potenciar el llamado “estado de bienestar”, así como la convivencia de acercar y periodificar el flujo de dichos ingresos para tales fines, etc.”⁶⁹⁴.

También resulta patente que la aportación de datos por parte de terceros cobra un papel cada vez más determinante para la Administración Tributaria, con igual o incluso mayor peso que la del propio interesado, quizá porque son quienes en mayor medida llevan los registros de aquellos a quienes se los encarguen⁶⁹⁵, lo cual genera un vínculo jurídico que se ha de entender como una relación no meramente apoyada en un derecho imperativo, sino en algo difícilmente traducible a normas, como es el apoyo a lo comunitario por parte de todos.

El mejor cumplimiento de los principios constitucionales en materia tributaria no puede ser obra de las exigencias -y correspondientes deberes- de la Administración, sino de “una tarea conjunta Administración-ciudadanos, dentro de unas relaciones nuevas de apoyo mutuo” que, como dice MANTERO SÁENZ, se ha de plasmar en la colaboración que han de realizar los administrados, ya sea voluntaria o impuesta⁶⁹⁶.

La información tributaria sobre terceros constituye el objeto de determinadas potestades administrativas, ya que al deber de información se contrapone una potestad de la Administración que se dirige bien a crearlo, bien a dictar la norma de la que nace el deber y a controlar su cumplimiento, denominando a esta figura jurídica “potestad de obtención de información tributaria”⁶⁹⁷.

⁶⁹⁴ Vid. FERNÁNDEZ PAVÉS, M.: “Las autoliquidaciones en la imposición local”, *Op. Cit.*, p. 340.

⁶⁹⁵ La Ley 58/2003, General Tributaria en su artículo 29.2. f) señala dentro del catálogo de obligaciones formales, “La obligación de aportar a la Administración Tributaria, libros, registros, documentos o información que el obligado tributario deba conservar en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de terceros, así como cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria, a requerimiento de la Administración o en declaraciones periódicas. Cuando la información exigida se conserve en soporte informático deberá suministrarse en dicho soporte cuando así sea requerido”. Las circunstancias relativas al cumplimiento de dicho deber podrán ser reguladas mediante disposiciones reglamentarias, conforme al propio artículo 29.3 del citado texto.

⁶⁹⁶ Vid. MANTERO SÁENZ, A.: “El deber de información tributaria (artículos 111 y 112 de la Ley General Tributaria)”, *Revista Crónica Tributaria*, número 53, 1985, p. 128.

⁶⁹⁷ Vid. PALAO TABOADA, C.: “La potestad de obtención de información tributaria y sus límites”, *Op. Cit.*, p. 129.

Cuando median relaciones económicas, profesionales o financieras entre los particulares, ya sea en condición de obligados tributarios o de terceros a la relación, mediante el cumplimiento de los deberes de información, las partes se encuentran en posición de coadyuvar a la Administración en la obtención de datos con trascendencia fiscal, que le permitan el logro de su gestión, lo cual puede derivar hacia la simple pertenencia o sujeción al ente público que los solicita, sin necesidad de que éste tenga derecho subjetivo o de crédito sobre el sujeto obligado, lo que viene a constituir prestaciones de carácter público sin que existan relaciones voluntarias entre estos.

Entendemos que el concepto de sujeto pasivo no se agota con la referencia al sujeto pasivo de la obligación tributaria, siendo también, en palabras de GONZÁLEZ GARCÍA, aplicable a alguna otra “(...) persona natural o jurídica que, según la ley, resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias que de acuerdo con la clasificación de las mismas se establece en la propia ley (...)”⁶⁹⁸.

El deber de información concebido en el artículo 93 de la Ley General Tributaria⁶⁹⁹, realiza una clasificación de los datos objeto de las “obligaciones de información” y los divide en dos grandes grupos como propios o referenciados⁷⁰⁰, de manera tal que debe distinguirse la categoría de sujeto pasivo, no para saber si les vinculan los deberes de información sino para saber el régimen que le corresponde, ya que tanto el contribuyente como otro sujeto pasivo, e incluso terceros ajenos a la relación jurídica tributaria, tienen el deber de aportar datos propios o ajenos, bajo amenaza de sanción en caso de incumplimiento⁷⁰¹.

⁶⁹⁸ Vid. GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “Medios de defensa del contribuyente frente a la creciente presión fiscal indirecta”, *Op. Cit.*, p. 247.

⁶⁹⁹ *Cfr.* con el artículo 93 de la Ley General Tributaria “Toda persona natural o jurídica, pública o privada, estará obligada a proporcionar a la Administración Tributaria toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas (...)”.

⁷⁰⁰ Según MANTERO SÁENZ los “datos propios” hace alusión a los datos del propio interesado, y los “datos referenciados” han de ser definidos como “aquellos datos que, procediendo de una persona determinada, tienen trascendencia para otra distinta”, *Vid. Procedimiento en la Inspección Tributaria, Op. Cit.*, p. 354.

⁷⁰¹ Como hemos sostenido a lo largo de nuestro trabajo, el marco de los procedimientos de fiscalización, verificación y determinación para constatar el cumplimiento de las leyes y demás disposiciones de carácter tributario por parte de los sujetos pasivos del tributo, sería difícil de concebir sin la intensa

En este sentido, MANTERO SÁENZ hace referencia a la “información tributaria fáctica” para referirse a “aquellos datos que, estando en posesión de una persona física o jurídica, pública o privada, afectan a otra, con trascendencia tributaria para esta última”, lo cual diferencia los datos propios de los datos diferenciados, y cuya distinción mantiene su vigencia como veremos al avocarnos al estudio de esta figura al amparo de la Ley 58/2003, General Tributaria. Por contraposición, sería dato propio “aquel que procede de la misma persona para la que tiene trascendencia” y dato diferenciado, aquel dato que, procediendo de una persona determinada, tiene trascendencia para otra distinta a la que se refiere.

Resulta evidente que, por lo general, todo dato referenciado es además dato propio, dependiendo del punto de vista de la fuente de donde, según MANTERO SÁENZ se obtiene: “la relación de personas a la que ha sido retenido un impuesto o parte de la cuota de un impuesto, es un dato propio para la persona obligada a retener y a declarar, pero es un dato referenciado para las personas que aparecen relacionadas en la declaración”.

Por tanto, los deberes de información o de proporcionar datos tienen un doble aspecto: proporcionar datos propios y proporcionar datos referidos a otras personas, o datos referenciados. Es éste deber la base que faculta a la Administración para exigir o requerir determinados datos de forma general o individualizada⁷⁰².

Acerca de los caracteres comunes de los datos propios y los referenciados, podemos decir que ambos son auténticos deberes tributarios, aunque tanto la ley General Tributaria como las disposiciones legales específicas que los regulan, muchas veces se

colaboración de los obligados a las prestaciones tributarias, MEIER GARCÍA, E.: “La Garantía de Separación del procedimiento sancionador tributario: sobre el necesario equilibrio entre el deber de declarar y el derecho a no autoinculparse”, AA.VV.: *VI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2002, p. 489. *Vid.* también, FERRÉ OLIVÉ, J. C.: “Las falsedades en la información social: (Art. 290 del Código Penal)”, AA.VV.: *La responsabilidad de los administradores de las sociedades de capital: aspectos civiles, penales y fiscales*, Coordinación a cargo de por GARCÍA-CRUCES GONZÁLEZ, J. A. y GALÁN CORONA, E., Tecnos, Madrid, 1999, pp. 117 a 127.

⁷⁰² *Cfr.* con MANTERO SÁENZ, A.: *Procedimiento en la Inspección Tributaria*, *Op. Cit.*, pp. 352; 400 y 444.

refieran a ellos calificándolos de obligaciones⁷⁰³, y ello, a pesar de que los deberes de información sobre terceros distintos del sujeto pasivo sean ajenos a la obligación tributaria principal; se caracterizan porque constituyen vínculos jurídicos entre la Administración y los sujetos sobre quienes recae el deber, y les coloca en una situación especial por coadyuvar a la Administración Tributaria en las tareas de la gestión de los tributos mediante el aporte de la información de que disponen por las relaciones de carácter económico, profesional o financiero que les unen con el sujeto pasivo⁷⁰⁴.

El vínculo que justifica la exigencia de los deberes de información deriva de la relación de las personas con los entes públicos, que los solicitan e imponen mediante un acto administrativo⁷⁰⁵, en virtud del ejercicio de su potestad, que no hay que confundir con el antiguo esquema de la relación de poder, cuyo ejercicio se producía al margen del cumplimiento de la ley y de la sujeción a la misma, sin las actuales garantías de revisión del acto administrativo, que faculta la exigencia de tales deberes⁷⁰⁶.

⁷⁰³ La jurisprudencia va adoptando paulatinamente la calificación de deberes para referirse al deber genérico de información, si bien introduce confusión en algunas ocasiones, al referirse a la prestación exigida en cumplimiento de dicho deber genérico, calificándola de obligación, como por ejemplo en el Considerando Cuarto de la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 23 de septiembre de 1987: “(...) constituye un acto administrativo con entidad propia, no adjetiva, que concreta e individualiza el deber 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 (...)”. Sin embargo, compartimos con LÓPEZ MARTÍNEZ, que el deber genérico de información se concreta en deberes específicos de facilitar datos requeridos, sin que se pueda hablar técnicamente de obligaciones. LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria*, *Op. Cit.* p. 218.

⁷⁰⁴ En este sentido, SÁNCHEZ SERRANO, L.: “Comentarios a la Ley General Tributaria”, AA.VV.: *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, *Op. Cit.*, p. 197.

⁷⁰⁵ Se considera “prestación impuesta, a aquéllas prestaciones debidas por el particular, extraídas de las obligaciones en las que no intervienen la propia voluntad del mismo, ya que estas nacen, no de contratos ni negocios, sino de un acto de autoridad”, *Vid.* FEDELE, A.: “Comentario al artículo 23 della Costituzione”, VV.AA.: *Commentario della Costituzione Italiana*, *Op. Cit.*, p. 30,

⁷⁰⁶ Según SOLER ROCH el particular obligado y la Administración se hallan conectados en los deberes tributarios a través de los procedimientos de aplicación de los tributos. Esta conducta “se manifiesta en un plano de supremacía (la Administración en el ejercicio de sus potestades) y subordinación (el particular en el cumplimiento de sus deberes). Esta sujeción, sin embargo, no reproduce el viejo esquema de la relación de poder, en la medida en que el ejercicio de las potestades administrativas se produce, precisamente, en cumplimiento de la ley y con sujeción a la misma, y tendiendo en cuenta por otra parte, que la defensa del administrado está garantizada por la posibilidad de revisar, en vía jurisdiccional, los actos administrativos dictados con ocasión del procedimiento tributario”, en SOLER ROCH, M. T.: “Notas sobre la configuración de los deberes y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Op. Cit.*, p. 15.

Es decir, que la simple pertenencia a un ente público determinado justifica el cumplimiento de estos deberes jurídicos tributarios, pues son prestaciones en las que la intervención o no de la propia voluntad del particular carece de relevancia.

Queda claro que no se trata de sujeción ilimitada e incondicional del particular y un poder⁷⁰⁷ absoluto del Estado en orden al establecimiento de tales deberes⁷⁰⁸, ya que en el caso del requerimiento de información debe existir un ajuste total al carácter reglado de las potestades que lo posibilitan⁷⁰⁹.

Otra característica común de los deberes de información, propia y de terceros, es que se concretan en prestaciones personales de carácter público nacidas de la ley. Consecuencia de la naturaleza jurídica de los deberes de información tributaria de terceros, es la necesidad de que los mismos vengan establecidos por Ley, sobre la base del artículo 31.3 de la Constitución: “Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”, de manera que, tanto para el cumplimiento de los deberes de información propio como para el cumplimiento de los deberes de información de terceros, el legislador puede habilitar a la Administración para efectuar los requerimientos administrativos sobre la base del ejercicio de sus potestades administrativas, por ende, tienen su fundamento en nexos jurídicos que los vincula de forma coactiva en función de la relación general de sujeción del individuo al Estado.

⁷⁰⁷ Para ROMANO, “poder en sentido estricto (o potestad) y derecho subjetivo estarían en el commune genus de los poderes en sentido amplio, pero el primero se desenvolvería en una dirección o aspecto genérico, no tendría objetos singularmente determinados, no se resolvería en pretensiones hacia otros sujetos y, por tanto, no sería correlativo a obligaciones, mientras que el derecho subjetivo se desenvolvería siempre en una concreta y particular relación jurídica con una determinada cosa o frente a determinadas personas que, por el contrario, tendrían obligaciones correspondientes”, en ROMANO, S.: *Fragments de un Diccionario Jurídico, Op. Cit.*, pp. 299 y 300.

⁷⁰⁸ Según palabras de SÁNCHEZ SERRANO “tal relación ha de entenderse según y conforme a los principios del Estado de Derecho o del Estado social de Derecho. Es decir, que de acuerdo con dichos principios son inconcebibles, (...) una sujeción ilimitada e incondicional del particular y un poder absoluto del Estado en orden al establecimiento de tales deberes. La creación, la exigencia y el cumplimiento de estos últimos deberán efectuarse a través de los oportunos cauces legales y jurídicos”, en SÁNCHEZ SERRANO, L.: *La Declaración Tributaria, Op. Cit.*, p. 22.

⁷⁰⁹ Textualmente, LÓPEZ MARTÍNEZ ha señalado que “el requerimiento de información es un acto administrativo con entidad propia que puede ser impugnado si no se ajusta al carácter reglado de la potestad”, en *Los deberes de información tributaria, Op. Cit.*, p. 208.

Las prestaciones personales en que consisten los deberes de información, tanto propias como de terceros, pueden concretarse en un dar, un hacer o un soportar las actuaciones de la Administración, en la medida en que implican la entrega o declaraciones de datos con trascendencia tributaria, cuyo fundamento es el deber general de contribuir, principio rector de la política tributaria⁷¹⁰.

Esto indica que los deberes de información se han de considerar como deberes públicos de prestación en donde el Estado, en ejercicio del poder de imperio, establece el cumplimiento de prestaciones a los sujetos obligados frente a la Administración Tributaria.

Tanto los deberes de información sobre datos propios como de terceros, tienen en común que constituyen una manifestación de la colaboración, tanto de particulares como de personas jurídicas, públicas o privadas, impuesta para coadyuvar a la Administración en la efectiva realización de las funciones tributarias a ella asignadas, dado que su finalidad no es otra que la de aportar los datos con trascendencia tributaria, deducidas de las relaciones económicas, profesionales o financieras con terceros⁷¹¹, porque así se lo señale la ley o se lo exige la Administración, sin que medie aporte económico directo y siempre bajo la amenaza de una sanción⁷¹².

⁷¹⁰ Posición en contra quienes no consideran que los deberes de información de terceros deban ubicarse en la categoría de prestaciones personales toda vez que, según esta tesis “No se incluyen en la categoría de prestaciones ciertos deberes de hacer, impuestos a los administrados, que no tienen plena sustantividad, sino que son auxiliares de otras situaciones jurídicas o instrumentales con un fin exclusivamente informativo (por ejemplo, obligaciones de comunicación de datos a fines estadísticos o de información)”, en GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.: *Curso de Derecho Administrativo, Op. Cit.*, p. 125; También mantiene postura en contra PALAO TABOADA, por cuanto entiende que entiende que no es posible incluir el deber de informar entre las “prestaciones personales” contempladas por 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”, AA.VV.: *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, Op. Cit.*, p. 900.

⁷¹¹ En este sentido, los datos o antecedentes con trascendencia tributaria tienen una doble vertiente, según como sean aportados: por cuenta propia o por aquellos terceros que tengan específicas relaciones económicas, profesionales o financieras con el sujeto obligado a cumplir con la disposición normativa que lo señale, con carácter general, o mediante el ejercicio del correspondiente acto administrativo de requerimiento, en LETE ACHIRICA, C.: “Notas sobre las obligaciones accesorias y los deberes de información en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, número 22, 1998, pp. 27 y ss.

⁷¹² Para SOLER ROCH, los deberes de información de terceros son “auténticos deberes jurídicos, situaciones de sujeción en las que se hallan distintas personas o entidades obligadas a facilitar información, exigible por la Administración y cuyo incumplimiento dará lugar a la correspondiente sanción, y además responden a un interés: la colaboración en las funciones de Gestión Tributaria, coadyuvando con su conducta

De acuerdo a lo expuesto, los deberes de información pueden ser realizados por cualquier obligado tributario, de donde se distinguen aquellos que incumben al mismo sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria o deudor del impuesto, y los que recaen en otro sujeto diferente⁷¹³.

En resumen, podemos decir que tanto los deberes de información tributaria propia como la de terceros, son una manifestación del deber genérico de colaboración con la Administración Tributaria. En ambos casos concreta el deber jurídico tributario de carácter individual de informar, lo cual genera ciertos vínculos jurídicos, pero a diferencia de los deberes de información propia, los deberes de información que recaen sobre terceros distintos del sujeto pasivo del tributo vienen determinados por las especiales relaciones económicas, empresariales, profesionales o financieras que les colocan en situación de conocer ciertos datos con trascendencia tributaria, y esto les conmina a proporcionarla a la Administración Tributaria sobre la base del deber de contribuir.

3. Sujetos obligados a proporcionar información

La actividad de colaboración en que consisten los deberes de información puede ser realizada, en palabras de FERREIRO LAPATZA, por cualquier “obligado tributario”⁷¹⁴, una denominación considerada poco precisa y poco útil que entiende por tales a diversos sujetos que realizan actividades de muy distinta naturaleza⁷¹⁵.

al desarrollo de los procedimientos de investigación, comprobación y liquidación”, en SOLER ROCH, M. T.: “Notas sobre la configuración de los deberes y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Op. Cit.*, pp. 20 y 21.

⁷¹³ Tales como los sujetos obligados a otras prestaciones tributarias, o como los terceros, PARRA DE MÁS, S.: “Apuntes para un trabajo sobre la colaboración jurídica de los administrados en el campo fiscal”, AA.VV.: *XII Semanas de Estudios de Derecho Financiero*, *Op. Cit.*, p. 591 y HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F.: “Una contribución al estudio de los deberes tributarios”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, número 69, 1991, pp. 17 a 19 y 27-28.

⁷¹⁴ En este sentido, FERREIRO LAPATZA sostiene que “al círculo de obligados por una norma tributaria a realizar una prestación a favor de la Administración o a soportar el ejercicio de una facultad o potestad atribuida por una norma de este carácter se les puede designar con el nombre genérico de obligados tributarios. El nombre, así aplicado, no es, sin embargo, ni demasiado preciso ni demasiado útil. Es impreciso

De esta categoría genérica se distinguen los deberes de colaboración que incumben al mismo sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria o deudor del impuesto, de los que recaen en otro sujeto distinto, tales como el sujeto obligado a otras prestaciones tributarias o los terceros⁷¹⁶.

porque una aceptación tan amplia del obligado tributario parece puede referirse a todos, incluidos los entes públicos, los que están obligados a algo por una norma tributaria y no sólo a los administrados que se encuentran en ésta situación. Inútil porque es difícil imaginar a todos los que, en muy diferentes situaciones ocupan una posición pasiva en los vínculos y relaciones de carácter tributario. Es, en fin, en mi opinión, totalmente inadecuado porque el principio constitucional de legalidad exige que las prestaciones de carácter público, cada una de ellas, sean establecidas con arreglo a la Ley de manera individualizable, concretando en cada caso los deberes y obligaciones que comportan sin que quepa, en absoluto, una regulación genérica e imprecisa que permita a la Administración todo tipo de exigencias no amparadas en una norma con siguiente rango que las concrete y especifique de modo tal que no pueda entenderse burlado no sólo el principio de legalidad, sino también el principio de seguridad igualmente recogido en nuestra constitución”, FERREIRO LAPATZA, J. J.: “Los sujetos pasivos de la obligación tributaria”, *Op. Cit.*, pp. 463 y 464. *Vid.*, también CALVO ORTEGA, R.: “Obligados tributarios”, AA.VV.: *La nueva Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid, 2004.

⁷¹⁵ El concepto de obligado tributario, para LÓPEZ MARTÍNEZ es “comprendido de diversos sujetos que realizan en el procedimiento de la inspección de los tributos, cargas, deberes y obligaciones de muy diversa naturaleza”, en *Los deberes de información tributaria*, *Op. Cit.*, p. 67.

⁷¹⁶ Vid el artículo 47 del Reglamento de Gestión e Inspección tributaria. 1. Estarán obligados a suministrar información las personas o entidades a que se refiere el artículo 45 de este Reglamento y, en particular, las siguientes: a) En el abono de intereses, o cualquier otra retribución pactada, de cuentas en instituciones financieras, la entidad financiera que los satisfaga. b) En el abono de cupones de activos financieros, así como en la amortización o reembolso, canje o conversión de aquéllos, el emisor de los valores. No obstante, en caso de que se encomiende a una entidad financiera la materialización de las operaciones anteriores, la obligación corresponderá a dicha entidad financiera; c) En los rendimientos obtenidos en la transmisión de activos financieros, la entidad financiera que actúe por cuenta del transmitente. d) Tratándose de valores de Deuda Pública, la entidad gestora del Mercado de Deuda Pública en Anotaciones que intervenga en la operación; e) En la distribución de resultados de instituciones de inversión colectiva, la sociedad gestora o la sociedad de inversión. En el caso de instituciones de inversión colectiva domiciliadas en el extranjero, la entidad comercializadora o el intermediario facultado para la comercialización; f) En la transmisión o reembolso de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva, la sociedad gestora o la sociedad de inversión o, en su caso, el intermediario financiero que medie en la transmisión. Cuando se trate de instituciones de inversión colectiva domiciliadas en el extranjero, la entidad comercializadora o el intermediario facultado para la comercialización; 2. Cuando las rentas a las que se refiere el artículo 46 de este Reglamento se perciban por las entidades a las que les resulte de aplicación el régimen de atribución de rentas regulado en el artículo 8.3 y en la sección 2ª del título X de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, siempre que el importe de la renta sea atribuible a una persona física residente en otro Estado miembro, estas entidades serán las obligadas al suministro de información. Estas entidades podrán optar por el suministro de información cuando paguen efectivamente las rentas a sus miembros residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea. En caso de ejercer tal opción lo comunicarán a la Administración Tributaria, que emitirá, a petición de la entidad, una certificación acreditativa de dicha opción; 3. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, las personas o entidades en ellos mencionadas no estarán obligadas a suministrar información cuando la renta sea percibida por una persona física que pueda probar: a) Que abona o media en el pago de rentas, en el sentido del artículo 45 de este Reglamento; b) Que actúa por cuenta de una persona jurídica, una entidad sometida a imposición de acuerdo con las normas generales de tributación de las empresas o una institución de inversión colectiva regulada en la Directiva 85/611/CEE; c) Que actúa por cuenta de una entidad sin personalidad jurídica, no sometida a imposición de acuerdo con las normas

Esta clasificación, que encuentra origen en la Ordenanza tributaria alemana⁷¹⁷, no siempre considera al obligado en sentido técnico porque en algunas ocasiones no se trata del sujeto de obligaciones sino del sujeto de deberes y, por lo tanto, carece de la consideración del sujeto titular que es también de derechos⁷¹⁸.

Cuando la Ley General Tributaria se refiere de modo particular a los obligados⁷¹⁹ se refiere a los contribuyentes⁷²⁰, los sustitutos del contribuyente⁷²¹, y los sujetos pasivos

generales de tributación de las empresas o que no tenga la consideración de institución de inversión colectiva regulada en la Directiva 85/611/CEE, sea o no entidad en atribución de rentas de acuerdo con la legislación española. En este caso, la persona física deberá comunicar el nombre y la dirección de esa entidad a la persona o entidad de quien obtiene la renta, la cual, a su vez, transmitirá dicha información a la Administración Tributaria; d) Que actúa por cuenta de otra persona física. En este caso, deberá comunicar a la persona o entidad de quien obtiene la renta la identidad de esa persona física de conformidad con el artículo 49.a) de este Reglamento.

⁷¹⁷ Dentro de la categoría de los sujetos tributarios, el obligado o contribuyente encuentra origen en la Ordenanza Tributaria Alemana de 1997, que lo define como: “quien debe un impuesto o responde del mismo, quien está obligado a retener e ingresar un impuesto por cuenta de un tercero y quien está obligado a presentar una declaración tributaria, presentar garantía, llevar libros y registros o cumplir otros deberes tributarios que las leyes tributarias le impongan. No es obligado tributario quien, en asunto tributario ajeno, debe dar información, exhibir documentos, emitir un dictamen pericial o permitir la entrada en fincas o locales comerciales o industriales”. En esta traducción PALAO TABOADA explica que “hemos optado por esta expresión, ciertamente de uso no habitual en la terminología jurídico-tributaria española, para traducir el término alemán *steuerpflichtiger*, cuyo concepto se define precisamente en el párrafo que estamos anotando. De él se deduce que *steuerpflichtiger* es toda persona obligada al cumplimiento de deberes tributarios (*steuerpflichten*), tanto materiales como formales”, en PALAO TABOADA, C.: “Estudio Preliminar” de PAULICK H.: *La Ordenanza Tributaria de la República Federal Alemana. Su función y significado para el Derecho Tributario*, Op. Cit., p. 73.

⁷¹⁸ De esta manera se expresa LAGO MONTERO, para quien sería mejor “sostener la noción de sujetos pasivos de las prestaciones tributarias e inherentes a la aplicación de los tributos (...)”, en “Los sujetos pasivos de las prestaciones tributarias e inherentes a la aplicación de los tributos”, AA.VV.: *Sujetos pasivos y responsables*, Op. Cit., pp. 57 y 58.

⁷¹⁹ Ley General Tributaria, artículo 35.1: “1. Son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias. 2. Entre otros, son obligados tributarios: Los contribuyentes; Los sustitutos del contribuyente; Los obligados a realizar pagos fraccionados; Los retenedores; Los obligados a practicar ingresos a cuenta; Los obligados a repercutir; Los obligados a soportar la repercusión; Los obligados a soportar la retención; Los obligados a soportar los ingresos a cuenta; Los sucesores; Los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos. 3. También tendrán el carácter de obligados tributarios aquellos a quienes la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias formales. 4. Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las Leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición. 5. Tendrán asimismo el carácter de obligados tributarios los responsables a los que se refiere el artículo 41 de esta Ley. 6. La concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración Tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por Ley se disponga expresamente otra cosa. Las Leyes podrán establecer otros supuestos de solidaridad distintos del previsto en el párrafo anterior. Cuando la Administración sólo conozca la identidad de un titular practicará y notificará las liquidaciones tributarias a nombre del mismo, quien vendrá obligado a satisfacerlas si no solicita su división. A tal efecto, para que proceda la división será

de la anticipación de ingresos⁷²², aunque también considera sujetos pasivos a quienes se encuentran inmersos en una relación diferente⁷²³.

Para hablar de los sujetos de la obligación tributaria⁷²⁴, tomamos como punto de partida un acuerdo sobre el carácter y la naturaleza de dicha obligación⁷²⁵. En este sentido

indispensable que el solicitante facilite los datos personales y el domicilio de los restantes obligados al pago, así como la proporción en que cada uno de ellos participe en el dominio o derecho transmitido”. En cuanto a los sujetos pasivos, son definidos en el artículo 36 de la misma Ley como “Es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la Ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo. No perderá la condición de sujeto pasivo quien deba repercutir la cuota tributaria a otros obligados, salvo que la Ley de cada tributo disponga otra cosa. (...) 2. Es contribuyente el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible. 3. Es sustituto el sujeto pasivo que, por imposición de la Ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma (...)”.

⁷²⁰ Es pacífico en la doctrina considerar al contribuyente como sujeto pasivo por antonomasia. Por todos, podemos mencionar a PÉREZ DE AYALA, J. y GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Derecho Tributario, Op. Cit.*, p. 213. El contribuyente ha sido considerado por la doctrina como “uno de los elementos esenciales del tributo, por lo que está cubierto por el principio de reserva de Ley Tributaria y ha de ser precisamente la Ley quien lo establezca (...) las materias reservadas a la Ley por la Constitución no pueden ser deslegalizadas por una ley ordinaria”, en CASADO OLLERO, G.; FALCÓN y TELLA, R.; LOZANO SERRANO, C. y SIMÓN ACOSTA, E.: *Cuestiones tributarias prácticas*, 2ª edición, *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, Madrid, 1990, pp. 210.

⁷²¹ El sustituto ha sido considerado por ALONSO GONZÁLEZ como un sujeto pasivo de carácter instrumental y dependiente de otra relación, que ha sido creado por la conveniencia, en pro de una gestión de determinados tributos, en ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *Sustitutos y Retenedores en el Ordenamiento Tributario Español*, Marcial Pons, Madrid, 1992, p. 462. En el mismo sentido se pronuncian LAGO MONTERO, J. M.: “Los sujetos pasivos de las prestaciones tributarias e inherentes a la aplicación de los tributos”, AA.VV.: *Sujetos pasivos y responsables, Op. Cit.*, pp. 72 a 77; y GARCÍA NOVOA, C.: “La crisis del sustituto en el Ordenamiento Tributario Español”, AA.VV.: *Sujetos pasivos y responsables*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1997, pp. 513 a 539.

⁷²² En esta categoría, de carácter cautelar, se incluyen tanto los sujetos pasivos del deber de retener y realizar ingresos a cuenta como los sujetos pasivos del deber de realizar pagos fraccionados. Los sujetos pasivos del deber de retener y realizar ingresos a cuenta es una figura que se establece respecto de los impuestos sobre la renta de las personas físicas y jurídicas a cargo de quienes satisfagan ciertos rendimientos sujetos al impuesto, cuya obligación es detraer una parte de los abonos que realicen y proceder a su ingreso en el Tesoro. Cabe destacar la independencia del deber de retener y realizar ingresos a cuenta respecto del hecho imponible, cuestión que recalca LEJEUNE VALCÁRCEL, E.: *La anticipación de ingresos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Madrid, Edersa, 1990, pp. 21 y ss.; y 170 y ss. Mientras que los sujetos pasivos del deber de realizar pagos fraccionados, también producto de las leyes reguladoras de los impuestos sobre las personas físicas y jurídicas refiere la obligación, se encuentra a cargo de los propios sujetos pasivos perceptores de rendimiento de actividades empresariales o profesionales, a quienes corresponde realizar dichos pagos anticipados en concepto de ingresos anticipados a cuenta de la futura obligación principal, LAGO MONTERO, J. M.: “Los sujetos pasivos de las prestaciones tributarias e inherentes a la aplicación de los tributos”, AA.VV.: *Sujetos pasivos y responsables, Op. Cit.*, p. 81.

⁷²³ No vamos a entrar en la discusión acerca de no todos los sujetos pasivos sean contribuyentes, porque abriríamos una problemática que rebasa nuestro objetivo, que es reflejar al sujeto pasivo de los deberes de información. Para un análisis más profundo acerca de este tema, en LAGO MONTERO, J. M.: “Los sujetos pasivos de las prestaciones tributarias e inherentes a la aplicación de los tributos”, AA.VV.: *Sujetos pasivos y responsables, Op. Cit.*, pp. 59 y ss.

conviene destacar que la obligación tributaria es una obligación de Derecho público determinada por la ley⁷²⁶, cuyo objeto consiste en una prestación de dar dinero⁷²⁷.

A pesar de que el ordenamiento jurídico tributario preste mayor atención al sujeto realizador del hecho imponible como generador de la obligación tributaria⁷²⁸, también es necesario tener en cuenta los presupuestos de hecho que dan lugar a la existencia de

⁷²⁴ En cuanto a los conceptos de obligado tributario y deudor u obligado al pago, en especial, *Vid.* DELGADO GARCÍA, A.: “Pluralidad de obligados al pago”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública Española*, número 254, 1999, pp. 893 a 901.

⁷²⁵ La variedad de titularidades que se genera en variadas situaciones jurídico subjetivas ha sido apuntada por PÉREZ DE AYALA y GONZÁLEZ GARCÍA cuando afirman que: “(...) estas titularidades de situaciones jurídico-subjetivas son de contenido y naturaleza muy variada y por más que algún sector de la doctrina las defina, uniformemente con el nombre de obligados, unas son de titularidad de obligaciones y otras lo son de deberes no obligacionales. Por esta razón, creemos que no es posible comprender a los titulares de estas situaciones jurídicas subjetivas como si estas fueran obligaciones y bajo esa denominación de obligados tributarios”, en PÉREZ DE AYALA, J. y GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Derecho Tributario*, *Op. Cit.*, p. 214.

⁷²⁶ La doctrina es bastante pacífica acerca de la naturaleza legal de la obligación tributaria como consecuencia del principio de legalidad en materia tributaria; Sin embargo, se discute si en determinados supuestos la obligación tiene un carácter contractual (impuestos cuya base se determina por el procedimiento de evaluación global, o cuyas cuotas se fijan por medio de convenios). No obstante y al margen de la verdadera naturaleza de los acuerdos de evaluación global y de los convenios, parece claro que, en la medida en que sustituyen a la Ley como fuente normativa del tributo, se alejan del principio de legalidad, contradiciendo con los principios fundamentales del Ordenamiento jurídico. Por todos, SÁINZ DE BUJANDA, F.: “El nacimiento de la Obligación Tributaria”, AA.VV.: *Hacienda y Derecho*, número IV, Instituto de Estudios Políticos, 1966. Acerca del carácter público de la Obligación Tributaria y sobre su posible distinción de las obligaciones legales de Derecho Privado, CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: “El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública Española*, volumen XV, número 60, 1965, pp. 10 y ss.

⁷²⁷ Aún cuando a juicio de BERLIRI la obligación tributaria no tiene un carácter exclusivamente pecuniario, esta teoría no ha encontrado eco en la doctrina, *Cfr.* BERLIRI, A. D.: *Principios de Derecho Tributario*, tomo I, *Op. Cit.*, pp. 20 y ss. Para una crítica, VICENTE-ARCHE DOMÍNGO, F.: “Anotaciones” a la obra de BERLIRI, A. D.: *Principios de Derecho Tributario*, volumen I, traducción a cargo de VICENTE-ARCHE DOMÍNGO, F., Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964; SÁINZ DE BUJANDA, F.: “Estructura Jurídica del Sistema Tributario”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, número 41, 1961, pp. 60 y ss.

⁷²⁸ En este sentido, cabe destacar la no coincidencia de descripciones normativas que señala ESEVERRI MARTÍNEZ de las diferentes posiciones que pueden ocupar los administrados con ocasión de la aplicación del tributo”, de lo cual se interpreta que “es la consecuencia lógica que se deriva que del hecho de que cada uno de esos textos normativos pretende regular un aspecto determinado concerniente a la aplicación y desarrollo del fenómeno tributario”, a lo que debemos añadir que “cada uno de estos textos normativos ha entendido las diferentes posiciones subjetivas de los administrados ante el tributo desde una perspectiva excesivamente particularizada (...)”, en ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: “Las posiciones subjetivas derivadas de la aplicación del tributo”, AA.VV.: *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA*, *Op. Cit.*, pp. 841 y ss.

deberes y obligaciones por parte de otros sujetos esenciales para aplicar el tributo⁷²⁹, en carácter de sujetos de deberes no obligacionales.

Los sujetos obligados a proporcionar información deben cumplir determinadas prestaciones tributarias objeto tanto de deberes como de obligaciones, que generan un conjunto de relaciones y vínculos jurídicos más allá de la obligación tributaria propiamente dicha y que se encuentran regulados por normas tributarias.

Aunque no sea el sujeto generador del hecho imponible, es necesario interesarse también por otros presupuestos de hecho cuyos sujetos pasivos pueden o no coincidir con el ejecutor del hecho imponible, como es el caso de los sustitutos o responsables que han de cumplir con la obligación tributaria principal, o de sujetos ajenos que no se encuentran relacionados con el cumplimiento de ésta.

3.1. La sujeción generalizada

Siendo la relación impositiva primordialmente una relación de obligación, presupone la existencia de dos sujetos: el sujeto activo que es el Estado, a quien la ley atribuye determinados derechos o poderes de manera originaria o derivada, y el sujeto pasivo, que es el obligado tributario, es el particular al que la ley impone determinados deberes y obligaciones⁷³⁰.

⁷²⁹ “(...) los sujetos pasivos que en esa Ley se regulan lo son respecto del hecho imponible y toda la construcción jurídica inter-subjetiva que deriva de la aplicación del tributo se desarrolla y enjuicia partiendo del presupuesto de hecho atraído de la vida real que por ser manifestativo de capacidad económica, configura cada tributo; en consecuencia, las figuras subjetivas que preferentemente interesan son aquellas que se alinean en torno a ese hecho imponible, con lo que el cuadro de sujetos tributarios –entendida la expresión en sentido amplio- queda reducido sobremanera y se pierde la visión conceptual de aquellas otras posiciones ocupadas por sujetos que no están, directa o indirectamente, relacionados con un hecho imponible, pero que son igualmente esenciales para aplicar el tributo y tremendamente enriquecedoras para el estudio y la esencia del fenómeno tributario en su estricta dimensión (...)”, en ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: “Las posiciones subjetivas derivadas de la aplicación del tributo”, AA.VV.: *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA*, Op. Cit., p. 843.

⁷³⁰ La norma sobre sujeción generalizada dice que “las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de la Ley General Tributaria, estarán obligadas a proporcionar a la Administración Tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y

La sujeción en materia tributaria puede tener doble fundamento, que corresponde al doble carácter originario o derivado del Estado: organización personal y corporación territorial. Dado que la relación impositiva tiene su base jurídica en la potestad financiera del Estado, de ello se desprende que el sujeto activo es el propio Estado o un ente público al que la ley confiere la expresada potestad, en virtud del principio de legalidad⁷³¹.

Es decir, los deberes de información pueden encontrar origen, tanto en el simple sometimiento a la Constitución y al ordenamiento jurídico, como en un acto administrativo de requerimiento de información a que les faculta su cobertura legal, y en virtud del ejercicio de sus potestades administrativas de información⁷³².

De manera que pueden ser sujetos pasivos de una relación impositiva, por razón de un determinado vínculo los sujetos nacionales⁷³³, sea cual sea el lugar donde residan y los nacionales o extranjeros vinculados al Estado en una determinada relación. Dicha relación puede ser a su vez, de carácter económico (como la posesión de bienes existentes en el territorio); de carácter participativo, según la actividad que realice, o de carácter personal en razón de su domicilio, residencia o estancia.

Aunque en un primer momento pudiésemos decir que el sujeto pasivo de la obligación tributaria es el realizador del hecho imponible⁷³⁴, el Derecho positivo en

justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas”.

⁷³¹ Cfr. con GIANNINI, A. D.: *Istituzioni di Diritto Tributario, Op. Cit.*, p. 93.

⁷³² La facultad que se ha conferido a la Administración trasciende de una simple facultad para convertirse en una potestad de obtención de información, en PALAO TABOADA, C.: “La potestad de obtención de información de la Administración Tributaria y sus límites”, AA.VV.: *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, Op. Cit.*, pp. 136 y 137.

⁷³³ Las obligaciones conexas ha sido un tema tratado por CORRAL GUERRERO, L.: “Contribuyente. Homenaje a Fernando VICENTE ARCHE-DOMINGO”, *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, número 20, Madrid, 1996, pp. 115-120.

⁷³⁴ El concepto del obligado tributario se atribuye a PALAO TABOADA, C. en la traducción de “la Ordenanza Tributaria Alemana”, y responde a la idea de “toda persona obligada al cumplimiento de deberes tributarios tanto materiales como formales”, *Vid.* GUÍO MONTERO, F.: *El contribuyente ante la Inspección de Hacienda, Op. Cit.*, 3º edición, p. 32 y 4º edición, p. 50. Es obligado tributario al pago de una deuda tributaria el realizador de una acción, o quien se encuentre en un estado o situación indicadores de capacidad contributiva, porque opera la suposición de que ha manifestado una cierta capacidad económica por lo cual, y del mismo modo que la obligación tributaria es un instrumento jurídico elegido por el legislador para conseguir los ingresos necesarios para el sostenimiento de las cargas públicas dentro de un estado de derecho, el deudor es quien manifieste la capacidad contributiva, en la forma concreta elegida por el legislador al

materia tributaria ofrece una serie de supuestos en los que esta norma general no siempre opera con exclusividad⁷³⁵.

En efecto, la sujeción que la ley establece es bastante amplia en este respecto⁷³⁶, ya que incluye a todas las personas físicas o jurídicas; públicas o privadas; herencias yacentes; comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado, susceptibles de imposición, y aún cuando todas estas personas no se consideren dentro de la figura de sujetos pasivos del impuesto⁷³⁷, sus prestaciones consisten en facilitar y asegurar la recaudación del tributo⁷³⁸.

redactar el hecho imponible de esa obligación. *Vid.* CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: “El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica”, *Op. Cit.*, pp. 22 y 23. De ahí que no baste, a los efectos de identificación del sujeto pasivo, referirse al deudor del tributo, sino que es necesario ponerlo en relación con el presupuesto de hecho.

⁷³⁵ Se tratará de sujeto pasivo ya que el carácter de su participación activa o pasiva es irrelevante. En este sentido, la doctrina italiana distingue la actividad administrativa de obtención de información de la actividad de adquisición de datos que se realiza unilateralmente por parte de la Administración sobre la base de la observación, estudio y búsqueda de datos; de la actividad que requiere de la colaboración del administrado en virtud de acto de autoridad que le vinculan por vía coactiva, en PÉREZ ROYO, F.: “L’acquisizione di notizie da parte della Amministrazione Pubblica”, *Revista di Diritto Pubblico*, Tomo II, 1968, pp. 1371 y ss. En el mismo sentido, GARRIDO FALLA, F.: “La Inspección como Actividad Administrativa”, AA.VV.: *XXX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984, p. 530.

⁷³⁶ *Cfr.* con los artículos 35 y ss. de la Ley General Tributaria.

⁷³⁷ No parece necesario aclarar que la exención total o parcial del tributo no exonera del cumplimiento de los deberes de información, ni sería coherente con el objetivo de esta investigación tratar la naturaleza jurídica de las exenciones, de manera que en éste punto nos atenemos a la tesis de SÁINZ DE BUJANDA, según la cual “la norma jurídica decreta que la obligación no surge, a pesar de haberse producido el hecho imponible, sino por haberse producido el hecho exento”. En cuanto a la no sujeción, sus efectos divergen de la exención en cuanto a la vinculación positiva del sujeto pasivo a la norma, ya que “tratan simplemente de orientar la Gestión Tributaria de los órganos administrativos y la función aplicativa de los jurisdiccionales (...), pero no son normas que por sí mismas provoquen una exclusión de obligaciones tributarias”, menos aún de los deberes que se generan en virtud de dicha relación, en SÁINZ DE BUJANDA, F.: “Teoría jurídica de la exención tributaria”, Tomo III, *Revista de Hacienda y Derecho*, 1963, pp. 449 y 430.

⁷³⁸ *Vid.* SOLANA VILLAMOR, F.: “El deber de colaboración en la Ley General Tributaria”, *Op. Cit.*, pp. 20 y ss.

No es infrecuente que la información suministrada por terceros valga para poder determinar la relación tributaria, siendo ésta casi siempre más provechosa que la propia, por lo cual este sector sería el más solicitado y más necesitado de regulación⁷³⁹.

a) El responsable

El responsable destaca de entre los instrumentos jurídicos de Derecho sustantivo o material por su función cautelar de garantizar el pago de la deuda tributaria, y aún cuando la relación jurídica que vincula al responsable con el acreedor tiene el mismo objeto y cuantía, varía tanto en su naturaleza como en el presupuesto del que derivan⁷⁴⁰.

La responsabilidad solidaria o subsidiaria vincula al responsable al cumplimiento de sus deberes de información de la misma manera como se encuentra vinculado el sujeto pasivo de la obligación tributaria material sobre quien recae el pago del tributo⁷⁴¹.

El deber de suministrar información tributaria por el propio contribuyente es una pieza fundamental para determinar su obligación, de modo que los deberes de información sirven a la Administración Tributaria como medios para determinar y cuantificar

⁷³⁹ Cfr. con RUÍZ GARCÍA, J.: “El deber de colaboración con la Administración Tributaria de los Juzgados y Tribunales. El artículo 112.3 de la Ley General Tributaria y la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de abril de 1998”, *Op. Cit.*, p. 11.

⁷⁴⁰ Los responsables, considerados garantes de la obligación tributaria material tienen una vinculación independiente de la misma. La exigencia de su prestación surge condicionada por la falta de cumplimiento del sujeto realizador del hecho imponible. *Vid.* LAGO MONTERO, J. M.: *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones*, *Op. Cit.*, p. 82. La responsabilidad tributaria se encuentra regulada por la Ley General Tributaria en la Sección III, artículos 41 al 55.

⁷⁴¹ Si bien los responsables son garantes de la obligación tributaria material de acuerdo al mandato del legislador, sería conveniente seleccionar a sujetos que sean capaces de afrontar esta condición según parámetros como la relación con el hecho imponible, la causación de un daño y, sobre todo, la viabilidad del reembolso. Por otra parte, la doctrina realiza una distinción entre la responsabilidad solidaria y la responsabilidad subsidiaria que podría ser objeto de reflexiones en el sentido de que la fianza es una figura distinta de la figura de la solidaridad e incluso, generándose la responsabilidad en un estadio dependiente de la realización de un hecho imponible, una prestación ajena y de un fundamento ajenos, queda deja abierta la duda acerca de que dicha subordinación deba siempre deba de forma subsidiaria. En este sentido, *Vid.* LAGO MONTERO, J. M.: *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones*, *Op. Cit.*, p. 87. De igual opinión RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, A.: “Las garantías del crédito tributario”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, número 57, 1975, p. 187.

exactamente la cuota tributaria debida por el sujeto pasivo o para ajustar la declarada e ingresada.

Cada vez más la Administración Tributaria se vale de estos como medio para verificar y determinar las obligaciones tributarias materiales propias o de terceros, más allá de que en muchos casos esos deberes sean impuestos en forma ilimitada e irrazonable.

b) El sustituto

Es necesario aclarar que la condición excepcional del sustituto del impuesto no es la condición de un tercero frente al deber tributario. Su responsabilidad tiene un carácter excepcional⁷⁴².

No solamente tiene la función económica de recaudar el impuesto por cuenta del ente público, sino que es jurídica y legalmente el único deudor del tributo puesto que la mecánica de la sustitución tributaria consiste en que el sustituto se coloca en el lugar del sujeto pasivo a todo lo largo de la relación tributaria, desde el comienzo hasta el fin, ocupando el lugar del sujeto pasivo en toda la relación tributaria; tanto en el aspecto material como en el aspecto formal el sustituto queda obligado a su cumplimiento pudiendo incluso incurrir en infracciones.

El sustituto, regulado por el artículo 36.3 de la Ley General Tributaria como “el sujeto pasivo que, por imposición de la Ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma”.

De acuerdo con el artículo transcrito podemos señalar que nos encontramos frente a la concurrencia de dos presupuestos de hecho puesto que por una parte, el hecho imponible del cual deriva el nacimiento de la obligación tributaria realizado por el

⁷⁴² “(...) La responsabilidad del impuesto, debe estar expresamente autorizada por la ley, por tratarse de un instituto que implica una excepción a los principios generales del Derecho Tributario (...)”, en GIANNINI, A. D.: *Istituzioni di Diritto Tributario*, Op. Cit., p. 129.

contribuyente, y por la otra un presupuesto de hecho que comprende al hecho imponible que genera la obligación del sustituto a pagar a la Administración Tributaria las cuotas del impuesto.

Cabe destacar que ambas categorías, obligado principal y sustituto, deben encontrar acomodo en una disposición normativa que establezca que el sustituto se ha de colocar en el lugar del obligado principal y que ha de llevar a cabo el cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria como propia aunque no haya realizado el hecho imponible, lo que no debe entenderse como una merma del contribuyente como sujeto pasivo principal⁷⁴³.

c) El representante

Otra de las relaciones en las cuales una persona se coloca en el lugar del sujeto pasivo es la representación, a la cual se aplican los principios del derecho privado, con las modificaciones que inspire la más eficaz tutela de los intereses del Fisco. A su vez, se distingue representación legal y representación voluntaria.

El primer tipo de representación, la representación legal, podría desempeñarla incluso una persona incapaz o un ente colectivo. Conlleva responsabilidad del cumplimiento preciso y oportuno de los deberes tributarios establecidos para el propio sujeto⁷⁴⁴, aunque no queda obligado a hacer frente a la obligación tributaria con sus propios medios sino exclusivamente con los del representado, por tratarse de una deuda impositiva de éste y no suya.

⁷⁴³ Aún existiendo la figura de la sustitución, el sujeto pasivo principal es el “esencial y único destinatario de la relación jurídico tributaria en su vertiente pasiva”, Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de enero de 1984.

⁷⁴⁴ Incluso pueden llegar a incurrir en infracciones, tanto penales como administrativas. Como la naturaleza de las sanciones que conllevan dichas infracciones es pecuniaria. Los mencionados representantes a los que sea imputable la trasgresión, contraen frente a la Hacienda una deuda personal que obliga a su satisfacción con todos sus bienes. Acerca de la potestad sancionadora y la naturaleza de las infracciones y sanciones tributarias, CRESPO IRIGOYEN, M. G.: *La Potestad Sancionadora de la Administración Tributaria, Op. Cit.*

La responsabilidad del representante por la deuda impositiva se determina en la medida en la cual se produce el incumplimiento de los deberes inherentes a su gestión que haya arrojado un perjuicio al crédito del ente público, es decir, que el representante haya causado un daño derivado de la no presentación del impuesto. Su importe se ha de calcular en función del importe que el ente público no haya podido recaudar como consecuencia de su comportamiento.

El segundo tipo de representación es la representación voluntaria. Sus efectos, por regla general, son idénticos a los que produce esta figura en Derecho Civil. En consecuencia, las declaraciones y actos del representante se consideran emitidas o realizadas por el representado, quien adquiere derechos o contrae obligaciones sobre la base de unas y de otros, aunque la Administración Financiera puede dirigirse exclusivamente contra el representado y no contra el representante, para dar efectividad a las consecuencias derivadas de las declaraciones o de los actos mencionados.

Junto a la responsabilidad del representado⁷⁴⁵, excepcionalmente la ley establece una responsabilidad personal a cargo de algunos representantes por los actos que realizan⁷⁴⁶, como la que se genera en la figura del mandato.

Las consecuencias tributarias que derivan de la participación de una persona en calidad de mandatario en un negocio que constituye el presupuesto de hecho del débito impositivo⁷⁴⁷, consisten en determinar si el carácter de mandatario se atribuye en virtud de su participación en el negocio, adquiriendo con ello la calidad de sujeto pasivo del impuesto⁷⁴⁸.

⁷⁴⁵ Concretamente, la Ordenanza Tributaria alemana de 1919 contraponía en el párrafo 79 los conceptos de obligados tributarios que deben realizar el pago del impuesto a título de deudores, y quienes deben responder del impuesto en lugar o junto al deudor, por disponerlo así una norma legal.

⁷⁴⁶ Tal es el caso de los agentes de aduanas, quienes por las operaciones que realizan quedan obligados de modo subsidiario al pago del impuesto aduanero, en lugar del propietario.

⁷⁴⁷ En este sentido, la atribución del hecho jurídico tributario al sujeto pasivo principal representa el aspecto subjetivo del hecho imponible. *Vid.* SÁINZ DE BUJANDA, F.: “Análisis jurídico del hecho imponible”, *Op. Cit.*, pp. 894 y ss.

⁷⁴⁸ *Vid.* GIANNINI, A. D.: *Istituzioni di Diritto Tributario*, *Op. Cit.*, pp. 103 a 109.

Debemos señalar que el artículo 93.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, determina que los obligados a cumplir el deber de proporcionar a la Administración Tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria, son las personas físicas o jurídicas; públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de la propia Ley General Tributaria⁷⁴⁹. La característica más reveladora de dichas personas es su desvinculación de un marco de investigación concreto, de lo cual se desprende su carácter irretroactivo⁷⁵⁰.

Para terminar el punto respecto de los sujetos obligados a proporcionar información, debemos destacar la necesidad de distinguir entre un deber jurídico general y la obligación tributaria.

El deber jurídico general es un vínculo jurídico impuesto por la Administración a los particulares en el ejercicio del poder, nacido directamente de la ley o en el ejercicio de potestades administrativas que ésta confiere. No es su finalidad el enriquecimiento del patrimonio de la Administración, ni tampoco originar un derecho de crédito a favor de ésta, su fundamento no reside en un derecho subjetivo de la Administración, sino en el ejercicio de su poder.

La obligación sería aquél vínculo de carácter patrimonial que nace de una relación en la que la parte activa ostenta un derecho público subjetivo frente al sujeto obligado.

⁷⁴⁹ En el citado apartado 4 del artículo 35 de la Ley 58/2003, General Tributaria, se refiere a las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición.

⁷⁵⁰ La jurisprudencia, al respecto, ha sostenido que “por principio, los actos administrativos se refieren al pasado, y no al futuro, ya que se solicita información, o se investiga, o se practican liquidaciones sobre hechos imponible ya producidos, y esto nada tiene que ver con la retroactividad, al no imponerse a los administrados obligaciones que no estuvieran establecidas”, en Sentencia de la Audiencia Nacional de 15 de noviembre de 1990.

3.2. La sujeción específica

Entre los deberes de información, encontramos otros deberes formales de carácter autónomo que pueden aplicarse a los sujetos pasivos de las prestaciones materiales y también a cualesquiera administrados no sujetos de la obligación tributaria material o principal. Se trata de deberes autónomos porque tienen su propio presupuesto de hecho y su propia tipología de sujeto obligado al cumplimiento de los mismos, con un contenido un poco más concreto⁷⁵¹.

El nexo de unión entre el obligado a prestar la información y la Administración Tributaria, viene dada por las formas de prestación que se asuman, y que como deber de información, pueden agruparse en los deberes de obtención de información por suministro y deberes de información por captación⁷⁵².

La información por suministro se verifica respecto del modo de obtención de información, cuyo nexo de sujeción nace de una norma que establece la necesidad de aportar determinados datos, sin que haya intervención directa e inmediata de la Administración para requerirlos, respecto de los sujetos que se encuentren en los presupuestos de hecho de la norma.

En este caso la actuación de la Administración no es tanto de obtención de información propiamente dicha. Se reduce a la comprobación del fiel cumplimiento de aquellos llamados a proporcionar la información, en el entendido que no existe un vínculo directo entre la norma y los obligados⁷⁵³. La obtención de información tributaria por suministro se materializa en unos concretos documentos o declaraciones con carácter

⁷⁵¹ Según LAGO MONTERO se trata de “deberes formales autónomos, que presentan su propio presupuesto de hecho y su propio sujeto pasivo obligado al cumplimiento de los mismos”, en *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios*, Op. Cit, p. 49. Vid., también, VICENTE-ARCHE COLOMBA, P. y ALIAGA AGULLÓ, E.: “Presentación telemática de documentos en representación de terceros. Un supuesto de colaboración social en la gestión tributaria”, *Tribuna Fiscal*, número 136, Valencia, 2002.

⁷⁵² Aún cuando las formas de obtención de información por parte de la Administración no agotan en estos dos vehículos, las formas de prestación se extienden poco más allá.

⁷⁵³ Cfr. con MANTERO SÁENZ, A. y CUESTA RODRÍGUEZ, M.: *Procedimiento en la Inspección Tributaria*, Op. Cit. p. 442.

periódico⁷⁵⁴ o puntual⁷⁵⁵, fruto del deber de colaboración impuesto con carácter general, concretado frecuentemente en normas tributarias específicas⁷⁵⁶.

La obtención de información por captación consiste en el ejercicio de las potestades de la Administración, que se manifiestan mediante un acto administrativo dirigido de manera individualizada, a efecto de requerir la prestación de información con trascendencia tributaria, todo en el marco de la esfera jurídica del ejercicio discrecional o reglado de la denominada Potestad Administrativa⁷⁵⁷.

Distintas figuras se engloban dentro del concepto de deberes de colaboración de carácter individual⁷⁵⁸, de donde se diferencian según encuentren origen, en normas generales⁷⁵⁹, o en leyes y reglamentos de cada tributo⁷⁶⁰.

⁷⁵⁴ El Reglamento de la Ley General Tributaria, Real Decreto 1065/2007, de 27 julio, ha sustituido las diversas normativas que regulaban de forma segmentada los deberes de información de carácter general exigidas mediante declaraciones periódicas, entre las que cabe destacar la relativa a operaciones con terceras personas, regulada en la actualidad mediante el Real Decreto 2027/1995, de 22 de diciembre, por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas, las relativas a cuentas en entidades de crédito, y a operaciones y activos financieros, reguladas en el Real Decreto 2281/1998, de 23 de octubre, por el que se desarrollan las disposiciones aplicables a determinadas obligaciones de suministro de información a la Administración Tributaria y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto 1307/1988, de 30 de septiembre, y el Real Decreto 2027/1995, de 22 de diciembre, por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas, recientemente modificado para incorporar al derecho interno las obligaciones de información respecto de las operaciones con participaciones preferentes y la transposición al Derecho Español de las directivas comunitarias en relación con las rentas obtenidas por personas físicas residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea; el sistema de cuenta corriente en materia tributaria, regulado en el Real Decreto 1108/1999, de 25 de junio, por el que se regula el sistema de cuenta corriente en materia tributaria; o la colaboración social en la gestión de los tributos, regulada en Real Decreto 1377/2002, de 20 de diciembre, por el que se desarrolla la colaboración social en la gestión de los tributos para la presentación telemática de declaraciones, comunicaciones y otros documentos tributarios.

⁷⁵⁵ Vid. PALAO TABOADA, C.: “La potestad de obtención de información de la Administración Tributaria y sus límites”, *Op. Cit.*, pp. 127 y 128.

⁷⁵⁶ Acciones que han sido calificadas por FERREIRO LAPATZA, como la privatización del procedimiento de Gestión Tributaria, en FERREIRO LAPATZA, J. J.: “La privatización de la Gestión Tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico Administrativos”, *Op. Cit.*, pp. 81 y siguientes.

⁷⁵⁷ Vid. MANTERO SÁENZ, A. y CUESTA RODRÍGUEZ, M.: *Procedimiento en la Inspección Tributaria*, *Op. Cit.* p. 442.

⁷⁵⁸ La diversa índole de la normativa que establece los deberes de información por suministro ha sido estudiada por FERNÁNDEZ BRIONES, L.: “Planificación y organización de la toma de datos para las actuaciones inspectoras”, AA.VV.: *El Impuesto sobre el Valor Añadido y la Inspección de Hacienda. XXX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984, p.775.

Sobre la base del catálogo elaborado por MANTERO SÁENZ⁷⁶¹, comenzaremos abordando algunas de las figuras de información por suministro más significativas por razones de su generalidad o trascendencia que determina la Ley General Tributaria.

Específicamente, analizaremos cómo se verifican los deberes de información respecto de los agentes de retención (retenedores); entidades de carácter colectivo (las sociedades, asociaciones y colegios profesionales); los retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta; las sociedades, asociaciones, colegios profesionales u otras entidades; depositarias de dinero en efectivo o en cuentas y funcionarios particularmente sometidos a los deberes de información.

3.2.1. Los retenedores y los obligados a realizar ingresos a cuenta

Una amplia gama de sujetos tienen el deber formal de facilitar periódicamente declaraciones o relaciones de las retenciones practicadas respecto a los rendimientos del trabajo, del capital mobiliario o de actividades profesionales que abonen en el ejercicio de

⁷⁵⁹ Estos supuestos, son casos particularizados por el artículo 93.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, siendo un catálogo meramente enunciativo, cuando dispone que “en particular” para referirse a los retenedores y los obligados a realizar ingresos a cuenta; las sociedades, asociaciones, colegios profesionales u otras entidades que, entre sus funciones, realicen la de cobro de honorarios profesionales o de derechos derivados de la propiedad intelectual, industrial, de autor u otros por cuenta de sus socios, asociados o colegiados; personas o entidades, incluidas las bancarias, crediticias o de mediación financiera que realicen la gestión o intervención en el cobro de honorarios profesionales o en el de comisiones, por la actividad de captación, colocación, cesión o mediación en el mercado de capitales; las personas o entidades depositarias de dinero en efectivo o en cuentas, valores u otros bienes de deudores a la Administración Tributaria en período ejecutivo.

⁷⁶⁰ Acerca de la compilación de la regulación normativa de los distintos supuestos previstos en el ordenamiento estatal y local, ver MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *Las Comunicaciones Tributarias*, Cuadernos fiscales, 2º edición, Madrid, 2004.

⁷⁶¹ En dicho catálogo, ya un clásico en la materia, MANTERO denuncia que las normas que regulan los distintos deberes tributarios, además de superpuestas en su gran mayoría prescinden de cláusulas derogatorias lo cual, según el autor, produce tanto inseguridad jurídica para el contribuyente como dificultad operativa para la Administración, en MANTERO SÁENZ, A: *Procedimiento en la Inspección Tributaria*, *Op. Cit.*, pp. 368 a 389.

sus actividades con carácter general, lo que no obsta para el posible requerimiento administrativo⁷⁶².

Ya sean empresarios, entidades bancarias y crediticias, profesionales u otras personas o entidades, en muchas ocasiones los retenedores y los obligados tributarios, realizan actividades respecto a los rendimientos del trabajo, del capital mobiliario o de actividades profesionales para asegurar el cumplimiento del pago del tributo, sin necesidad de estar vinculadas a una situación pasiva principal como contribuyente⁷⁶³.

La retención es una figura de gestión muy importante para el sistema tributario español, considerando que casi todas las rentas objeto de gravamen por el Impuesto sobre la Renta de las Persona Físicas, están sometidas a algún mecanismo de anticipación del pago, con la finalidad primordial de garantizar el crédito tributario⁷⁶⁴.

Su función consiste en interponer a un sujeto distinto entre el ente público (sujeto acreedor) y el contribuyente (sujeto realizador del hecho imponible), de manera que este tercero interpuesto o *tertius genus*⁷⁶⁵, es quien queda obligado por la ley a ingresar a la Hacienda Pública lo que ella pueda o deba cobrar de los sujetos pasivos⁷⁶⁶, con el

⁷⁶² Según el artículo 35 de la Ley General Tributaria, son obligados tributarios “las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias. 2. Entre otros, son obligados tributarios: Los contribuyentes. Los sustitutos del contribuyente. Los obligados a realizar pagos fraccionados. Los retenedores. Los obligados a practicar ingresos a cuenta (...)”.

⁷⁶³ Cabe destacar que la retención es una obligación de origen legal y desvinculada de la condición de contribuyente, en CALVO ORTEGA, R.: *Las actividades de colaboración de los privados con la Administración Tributaria: en torno a un nuevo Ordenamiento*, Op. Cit., p. 28.

⁷⁶⁴ Según MIR DE LA FUENTE, “el derecho o la facultad de retener es, en sentido amplio, garantía del crédito tributario, en la medida de que, si el obligado a ingresar en el Tesoro las cantidades correspondientes las puede obtener con la retención, las practicará, y si las practica es más que probable el ingreso en el Tesoro”, Vid. MIR DE LA FUENTE, T. R.: *Las Retenciones Tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984, p. 191. Es necesario precisar que en el Reglamento de Gestión e Inspección tributaria no se incorporan los deberes de información que afectan de forma específica o particular a uno o varios tributos como, por ejemplo, todas las obligaciones de información relativas a retenciones (por ejemplo modelos 190, 180 o 193).

⁷⁶⁵ El *tertius genus* es un término usado por GUÍO MONTERO cuando señala lo chocante que resultó la inclusión de la figura del retenedor en el articulado de la antigua Ley General Tributaria, sin haberse especificado en qué consiste de una manera adjetiva o se haya calificado cuál es su naturaleza jurídica, Vid. GUÍO MONTERO, F.: *El contribuyente ante la Inspección de Hacienda*, Op. Cit., p. 249.

⁷⁶⁶ No se excluye la posibilidad de considerarse retención aunque la renta no se haya producido efectivamente y así lo deja claro el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas de 05 de marzo de 2004 cuando señala en su artículo 101 que “cuando la retención no se hubiera

beneficio adicional de que los sujetos interpuestos son menos y por ende más fáciles de identificar, lo cual repercute positivamente desde varios puntos de vista, tanto de la continuidad en la información como desde el punto de vista de la continuidad, más o menos estable en la recaudación y en el mecanismo de ajuste de la renta disponible⁷⁶⁷. Los caracteres apuntados permiten evidenciar la diferencia fundamental respecto del contribuyente: ausencia de capacidad económica⁷⁶⁸.

Para que tenga lugar esta figura de rancio abolengo deben cumplirse algunas condiciones de carácter subjetivo y de carácter objetivo⁷⁶⁹. Como condición objetiva se requiere que la renta se encuentre por ley sujeta a retención y como condición subjetiva, que el sujeto que abone la renta sea un sujeto obligado a retener⁷⁷⁰. A su vez las retenciones requieren la existencia de obligaciones entre particulares que resulten de la aplicación de un tributo, es decir que “tienen por objeto una prestación de naturaleza tributaria exigible entre obligados tributarios” según dispone el artículo 24.1 de la Ley General Tributaria y desarrolla el artículo 30 de su Reglamento⁷⁷¹.

practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido por causa imputable al retenedor u obligado al ingreso a cuenta, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida”. Obviamente no es poco frecuente que se produzcan desajustes.

⁷⁶⁷ Las finalidades de la retención son ya clásicas: garantía, información y flujo recaudatorio, a estas se podría sumar “su operatividad como mecanismo de ajuste de la renta disponible”, en CALVO ORTEGA, R.: *Las actividades de colaboración de los privados con la Administración Tributaria: en torno a un nuevo Ordenamiento*, Op. Cit, pp. 37.

⁷⁶⁸ Respecto de la manifestación de la capacidad económica en los impuestos, ver nuestro artículo “El Principio de capacidad económica. Referencia a España y Venezuela”, *Op. Cit.* Y acerca de la vinculación del sustituto a través de la capacidad económica de otros, POTITO, E.: “Soggetto passivo d’imposta”, VV.AA.: *Enciclopedia del Diritto*, Giuffrè, Milano, volumen XLII, 1990, p. 1228; MENÉNDEZ MORENO, A. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: “Las obligaciones tributarias en el ordenamiento español: aspectos generales de su cuantificación”, AA.VV.: *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1977, p. 132.

⁷⁶⁹ *Cfr.* BOSELLO sostiene que la sustitución ha sido la figura de colaboración más antigua, en BOSELLO, F.: *Il prelievo della fonte nel sistema della imposizione diretta*, Cedam, Padova, 1972, pp. 31 y ss.

⁷⁷⁰ Al retenedor no solamente se impone el deber de retener sino también la obligación ingresar las cantidades retenidas. Una vez realizado el presupuesto de hecho de la retención nace un derecho de crédito a favor de la Hacienda Pública que debe cumplir el retenedor ya no como deber sino como obligación tributaria. CASADO OLLERO, G.: “La colaboración con la Administración Tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco”, *Op. Cit.*, pp. 159 y ss.

⁷⁷¹ *Vid.* el artículo 30.1. del Reglamento de la Ley General Tributaria: “El cumplimiento de las obligaciones de información establecidas en los artículos 93 y 94 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre,

Desde el punto de vista jurídico⁷⁷² el deber de retención en sí constituye una forma de colaboración con la Administración Tributaria autónoma⁷⁷³ y, más allá del deber de facilitar el listado de sujetos a los que se les ha practicado la retención, es un deber de prestación que también consiste en dar, ya que junto a estas actividades se erige la obligación de ingresar las cantidades retenidas al Tesoro Público, cuando se realiza el presupuesto de hecho de la retención y con él, en consecuencia, nace un derecho de crédito en favor de la Hacienda Pública⁷⁷⁴.

Salvo normas específicas como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre sociedades, la retención se regula por normas generales contenidas en la Ley General Tributaria⁷⁷⁵, tanto en su cuantía como respecto de los obligados a retener y

General Tributaria, se realizará conforme lo dispuesto en la normativa que las establezca y en este capítulo. 2. Los obligados tributarios que realicen actividades económicas, así como aquellos que satisfagan rentas o rendimientos sujetos a retención o ingreso a cuenta, intermedien o intervengan en operaciones económicas, profesionales o financieras, deberán suministrar información de carácter general en los términos que se establezca en la normativa específica y en este capítulo”. Las prestaciones entre obligados tributarios ha sido un tema tratado por la doctrina, y al que tendremos oportunidad de volver cuando sea el momento apropiado.

⁷⁷² Acerca de la evolución histórica de la retención, ver MIR DE LA FUENTE. T. R.: *Las Retenciones Tributarias*, Op. Cit., pp. 168 y ss.; y MORALES JIMÉNEZ, M. T.: *La Retención a Cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, Madrid, 1996, pp. 27 y ss.

⁷⁷³ Al respecto, es menester considerar que la figura de la retención está configurada como un deber tributario, impuesto a terceros ajenos al sujeto pasivo. Su naturaleza jurídica ha generado posturas doctrinales encontradas que consideran al retenedor como un sustituto e incluso como un responsable. Creemos que el ejercicio de una sustitución no es suficiente para encasillarle en la categoría del sustituto, y hacerle responsable no implica que cumpla la totalidad de notas distintivas de dicha figura porque no deja de ser una obligación de carácter provisional que pende de una obligación hasta cierto punto incierta. Puede no darse el nacimiento de la obligación tributaria definitiva o darse en una cuantía diferente. En defensa de la calificación del retenedor como sustituto del contribuyente FERREIRO LAPATZA explica la figura del sustituto y profundiza en el caso de sustitución con retención en “Sujetos pasivos y capacidad económica”, *Civitas, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, número 71, 1991, pp. 310 y ss. y también en “Los sujetos pasivos de la obligación tributaria”, *Op. Cit.*, pp. 465 y ss.; explica la figura del sustituto y profundiza en el caso de sustitución con retención, mientras que HERRERA MOLINA considera al retenedor como categoría subjetiva autónoma y distinta de la figura del sustituto, teoría que nos parece mas acertada, en “Obligados” y “legitimados” al pago del tributo en el nuevo Reglamento General de Recaudación”, *Carta Tributaria*, Monografías, número 137, 1991, p. 2. Por parte de quien ha considerado al retenedor como una especie de responsable, podemos mencionar a PALAO ARRIETA, C. y BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, J.: “Retenciones: Naturaleza e incumplimientos”, *Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, número 24, 1989, p. 94.

⁷⁷⁴ Esto hace configurar dicho vínculo jurídico como obligación de dar, no como deber. Aunque responda, en definitiva, al mismo fundamento jurídico de colaboración hacia la Hacienda Pública, CASADO OLLERO, G.: “La colaboración con la Administración Tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco”, *Op. Cit.*, p. 159 y ss.

⁷⁷⁵ “La Ley podrá imponer a las personas o entidades la obligación de soportar los ingresos a cuenta de cualquier tributo practicados con ocasión de las rentas en especie o dinerarias que perciban y, en su caso, la repercusión de su importe por el pagador de las rentas”, según dispone el artículo 38.4 de la Ley General

de las exclusiones y procedimiento de exclusión, a diferencia de lo que ocurre con la regulación de los elementos esenciales de una relación tributaria sustantiva⁷⁷⁶.

Junto a los retenedores se sitúan los obligados a realizar ingresos a cuenta por la similitud en las funciones que realizan⁷⁷⁷, es decir, obligaciones tributarias materiales de carácter principal⁷⁷⁸. La diferencia entre ambas es que los obligados a realizar ingresos a cuenta puede referirse a una renta en especie⁷⁷⁹, en los tres supuestos que comprenden cada uno de sus tres apartados⁷⁸⁰.

Tributaria; “Los retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta deberán presentar relaciones de los pagos dinerarios o en especie realizados a otras personas o entidades”, según lo dispuesto en el artículo 93.1.a de la Ley General Tributaria; la Ley 58/2003, General Tributaria establece en su artículo 96.4, lo siguiente: “Los retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta sólo podrán utilizar los datos, informes o antecedentes relativos a otros obligados tributarios para el correcto cumplimiento y efectiva aplicación de la obligación de realizar pagos a cuenta. Dichos datos deberán ser comunicados a la Administración Tributaria en los casos previstos en la normativa propia de cada tributo”.

⁷⁷⁶ Vid. PALAO ARRIETA, C. y BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, J.: “Retenciones: naturaleza e incumplimientos”, *Op. Cit.*, p. 90.

⁷⁷⁷ De hecho con muy pocas peculiaridades, BOSELLO, F.: *Il prelievo della fonte nel sistema della imposizione diretta*, *Op. Cit.*, pp. 47 y 48. Sobre la consideración del retenedor como un colaborador en la recaudación, ALGUACIL MARÍ, P.: *La Retención a Cuenta en el Ordenamiento Tributario Español*, Aranzadi, Pamplona, 1995, pp. 423 y ss. y “Breve apunte sobre la figura del Ingreso a Cuenta: Régimen Jurídico y relaciones con la Retención a Cuenta”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública Española*, números 231 y 232, 1994, pp. 751 y ss.

⁷⁷⁸ La obligación tributaria de realizar pagos a cuenta se regula en el artículo 23 de la Ley General Tributaria: “1. La obligación tributaria de realizar pagos a cuenta de la obligación tributaria principal consiste en satisfacer un importe a la Administración Tributaria por el obligado a realizar pagos fraccionados, por el retenedor o por el obligado a realizar ingresos a cuenta. Esta obligación tributaria tiene carácter autónomo respecto de la obligación tributaria principal. 2. El contribuyente podrá deducir de la obligación tributaria principal el importe de los pagos a cuenta soportados, salvo que la Ley propia de cada tributo establezca la posibilidad de deducir una cantidad distinta a dicho importe”.

⁷⁷⁹ El artículo 37 de la Ley General Tributaria en su número 3 define el ingreso a cuenta como una variación de la retención justificada “Es obligado a practicar ingresos a cuenta la persona o entidad que satisface rentas en especie o dinerarias y a quien la Ley impone la obligación de realizar ingresos a cuenta de cualquier tributo”.

⁷⁸⁰ El primero de ellos está previsto en el apartado 1 cuando dispone: “Es obligado a realizar pagos fraccionados el contribuyente a quien la ley de cada tributo impone la obligación tributaria principal con anterioridad a que ésta resulte exigible”. El obligado a soportar la retención, “la persona o entidad perceptora de las cantidades sobre la que, según la ley, el retenedor debe practicar retenciones tributarias”, conforme el artículo 38.3 de la Ley General Tributaria; en segundo lugar, hace la siguiente definición “Es retenedor la persona o entidad a quien la ley de cada tributo impone la obligación de detraer e ingresar en la Administración Tributaria, con ocasión de los pagos que deba realizar a otros obligados, una parte de su importe a cuenta del tributo que corresponda a éstos”, según dispone el artículo 37.2 de la Ley General Tributaria y finalmente, señala que “es obligado a practicar ingresos a cuenta la persona o entidad que satisface rentas en especie o dinerarias y a quien la ley impone la obligación de realizar ingresos a cuenta de cualquier tipo”.

Tanto el retenedor de rentas dinerarias como el obligado a ingresar a cuenta detraen una cantidad de dinero de la cual darán cuenta a la Hacienda Pública y depositarán en nombre del sujeto obligado principal. La misma obligación formal de declarar será exigible en ambos casos, aún cuando en el supuesto de ingreso a cuenta no se produzca el correlativo ingreso en el Tesoro⁷⁸¹. El deber que se impone a los sujetos obligados a retener y a ingresar a cuenta, puede consistir en efectuar declaraciones positivas de las cantidades retenidas, en realizar y presentar declaraciones negativas cuando tales retenciones no se hubiesen practicado, y en una declaración resumen anual.

En síntesis, tanto la retención como los pagos a cuenta son unas de las figuras protagónicas del sistema tributario español, y a pesar de ello, muy fácilmente pueden permear errores de desfase entre cantidades retenidas y cuotas tributarias, lo cual traería como consecuencia la necesaria reconducción del diferencial que requiere de la intervención administrativa. Pero lo que realmente interesaría es dilucidar la competencia del colaborador para calificar y cuantificar la deuda, especialmente en relación con la responsabilidad a la hora de diferencias en el marco de un proceso de verificación.

Queda claro que tanto la acción de regreso contra el contribuyente como la certificación acreditativa de las retenciones practicadas⁷⁸², o de los ingresos a cuenta efectuados, así como de los restantes datos referentes al sujeto pasivo que deben incluirse en el resumen anual escapan a nuestro ámbito de estudio.

⁷⁸¹ *Cfr.* MORENO FERNÁNDEZ, J.: Las retribuciones en especie del trabajo personal en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Lex Nova, Valladolid, 1994, pp. 472 y 473.

⁷⁸² Las obligaciones entre particulares resultantes del tributo se establecen en el artículo 24 de la Ley general Tributaria: 1. Son obligaciones entre particulares resultantes del tributo las que tienen por objeto una prestación de naturaleza tributaria exigible entre obligados tributarios. 2. Entre otras, son obligaciones de este tipo las que se generan como consecuencia de actos de repercusión, de retención o de ingreso a cuenta previstos legalmente.

3.2.2. Las sociedades, asociaciones, colegios profesionales u otras entidades

Otro de los grupos que viene constreñido a proporcionar a la Administración Tributaria datos, informes o antecedentes, cuya trascendencia tributaria recae sobre otros sujetos distintos de él y cuya regulación se encuentra contenida en las distintas leyes reguladoras de los tributos, son las sociedades, asociaciones, colegios profesionales y otras entidades afines.

Estos deben cumplir con sus deberes de información, ya no solo en cumplimiento de los deberes de información de carácter general, sino también como sujetos especialmente vinculados; estos sujetos han de realizar una declaración anual de operaciones con terceros aunque sin ostentar la condición de retenedores, toda vez que no proporcionan cantidad alguna a otras personas en concepto del rendimiento del trabajo, del capital y de actividades profesionales⁷⁸³.

Su función es más bien la de efectuar el cobro, esto es, median en el pago de los honorarios profesionales o de otros derivados de la propiedad intelectual o industrial o de los de autor, pero que sin embargo están llamadas a cumplir el deber de aportar datos que tengan relevancia tributaria.

Las asociaciones se encuentran ubicadas en el artículo 22.1 de la Constitución Española y los Colegios Profesionales son organizaciones previstas en el artículo 36 de la Constitución Española⁷⁸⁴, dentro de la sección 2ª “De los derechos y los deberes de los

⁷⁸³ Según el artículo 93.1 de la Ley General Tributaria: (...) estarán obligadas a proporcionar a la Administración Tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias, o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas. En particular: (...) b) Las sociedades, asociaciones, colegios profesionales u otras entidades que, entre sus funciones, realicen la de cobro de honorarios profesionales o de derechos derivados de la propiedad intelectual, industrial, de autor u otros por cuenta de sus socios, asociados o colegiados, deberán comunicar estos datos a la Administración Tributaria”.

⁷⁸⁴ Las asociaciones son reguladas en la actualidad por la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, del Derecho de Asociación. En nuestro país el régimen general es el regulado por la Ley 19/1964, de 24 de diciembre, de Asociaciones. Esta norma, que debería ser la encargada de desarrollar el derecho fundamental de asociación del artículo 22 no tiene esta función. La razón es que no fue éste el motivo que llevó a su aprobación. Su contenido, además, debe entenderse derogado en aquello que contradecía a la Constitución con lo cual la norma reserva sólo algunas funciones al Estado. Las modificaciones expresas sufridas por la norma han afectado sólo a su artículo 4 tras la aprobación de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de

ciudadanos”, frente al derecho de asociación que viene recogido en el artículo 22 de la Constitución y que se ubica dentro de la sección 1ª “De los Derechos Fundamentales y de las libertades públicas”, y regula por Ley 2/1974, de 13 de febrero, sobre Colegios Profesionales.

La propia ubicación de los derechos de estos grupos en la Constitución, define las características que van a distinguir un tipo de organización de otra. En la creación de un colegio profesional, además, intervienen los parlamentos estatales o autonómicos y según el colegio del que se trate.

De ahí que la fuerza legal que crea y sustenta un Colegio Profesional sea sólida y requiera de una serie de mecanismos garantes del derecho y del cumplimiento del deber que todo profesional, en tanto que tal, adquiere. Además, los Colegios Profesionales tienen un mandato legal que les convierten en instituciones semipúblicas (por delegación del Estado) o semi-privadas.

El amplio contenido de las actividades que les son impuestas para cumplir con los deberes de información⁷⁸⁵, consisten en el suministro de información que deriva de la mediación en el cobro de los rendimientos generados por una operación o actividad totalmente ajena⁷⁸⁶, y como consecuencia de su deber de colaboración con la Administración Tributaria, no sólo en relación al deber de información sobre terceros, sino como sujetos que además deberán prestarle apoyo, concurso, auxilio, y protección en el ejercicio de sus funciones, participando además en la gestión o exacción de los tributos en calidad de intermediarios.

Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General (conocida popularmente como “ley del mecenazgo”). Debido a la fecha de publicación de esta norma y su origen preconstitucional, debe ser interpretada, en todo caso, en el contexto de la Constitución y más en concreto del artículo 22. Esta necesidad de interpretación de la norma ha implicado problemas para la doctrina, por un lado, y por otro para los parlamentos de las Comunidades Autónomas, por no saber la extensión concreta de esta norma que actúa como básica en la materia.

⁷⁸⁵ Vid. GUÍO MONTERO, F.: “El contribuyente ante la Inspección de Hacienda”, Op. Cit, p. 249 y 250.

⁷⁸⁶ La Sociedad, Asociación o el Colegio profesional no participa en la relación económica que da lugar al pago o ingreso, en QUEROL GARCÍA, M.: *Cómo es y cómo actúa la Inspección de Hacienda*, Editorial Deusto, Bilbao, 1991, p. 263.

3.2.3. Las personas o entidades depositarias de dinero en efectivo o en cuentas

A la misma obligación quedarán sujetas aquellas personas o entidades, incluidas las bancarias, crediticias o de mediación financiera legal o estatutariamente que realicen de manera habitual la gestión o intervención en el cobro de honorarios profesionales o en el de comisiones, por las actividades de captación, colocación, cesión o mediación en el mercado de capitales. De esta manera el legislador garantiza el conocimiento de unos datos que eran de muy difícil control hasta su incorporación en la Ley 10/1985.

Ya hemos visto cómo la Ley 58/2003, General Tributaria en su artículo 93.3 dispone que el cumplimiento de la obligación de suministrar datos, informes antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria no podrá ampararse en el Secreto Bancario, de manera que el cumplimiento de sus deberes de información incluye la totalidad de datos que le sean requeridos, por cuanto constituyen un aporte regular y periódico de situaciones particulares y concretas.

Recordamos que del estudio del Secreto Bancario, a grandes rasgos, se distinguían dos etapas. La primera, circunscrita al período iniciado por la Ley LARRAZ de 1940, cuando se produce una expansión del ámbito de aplicación del Secreto Bancario en la cual no podía investigarse las cuentas bancarias; y la segunda etapa, que se inicia a partir de la aprobación de la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal⁷⁸⁷, facultando a la Inspección de los Tributos para investigar los saldos y movimientos de las cuentas y demás operaciones bancarias. Este cambio tan radical ha desatado el pronunciamiento por parte de la doctrina, a cuyo estudio ya hemos hecho referencia en su momento.

Ahora intentaremos analizar el especial significado que adquiere cuando la información pasa de ser un simple suministro de datos en cumplimiento de un mandato legal de carácter general⁷⁸⁸, al examen individualizado de las cuentas de un determinado

⁷⁸⁷ Concretamente con su entrada en vigor el día 17 de noviembre de 1977.

⁷⁸⁸ Los requerimientos pueden tener un carácter general o ser requerimientos individualizados; la de la Ley General Tributaria se ocupa de detallar con más precisión estos últimos, como veremos a su debido momento. En cuanto a los alcances de los requerimientos relativos a las operaciones bancarias activas y pasivas, el artículo 93.3 de la Ley General Tributaria dispone que “Los requerimientos individualizados

sujeto y de los movimientos de las mismas, lo cual genera ciertas peculiaridades procedimentales⁷⁸⁹.

Las entidades bancarias o crediticias presentan una especial subjetividad, ya que la amplitud de producción normativa puede llegar a plantear problemas de interpretación⁷⁹⁰. Resumimos las peculiaridades que individualizan la situación de dichas entidades en los siguientes aspectos:

1) Cierta distancia del Principio de Reserva de Ley al que vincula su naturaleza de prestaciones personales de carácter público, y que efectúan tanto la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como la Ley del Impuesto sobre Sociedades cuando autorizan la determinación reglamentaria de obligaciones sobre terceros;

2) La distinción que puede existir, y que es necesario hacer, entre la información que ya obre en manos de la Administración con motivo de otro suministro, como el practicado en concepto de retenciones;

3) La identificación de los sujetos que resulten obligados, la cual es cuando menos, desdibujada e imprecisa en algunas de sus expresiones⁷⁹¹;

relativos a los movimientos de cuentas corrientes, depósitos de ahorro y a plazo, cuentas de préstamos y créditos y demás operaciones activas y pasivas, incluidas las que se reflejen en cuentas transitorias o se materialicen en la emisión de cheques u otras órdenes de pago, de los bancos, de las cajas de ahorro, cooperativas de crédito y cuantas entidades se dediquen al tráfico bancario o crediticio, podrán efectuarse en el ejercicio de las funciones de inspección o recaudación, previa autorización del órgano de la Administración Tributaria que reglamentariamente se determine”.

⁷⁸⁹ Estos requerimientos individualizados están sometidos a una serie de limitaciones consagradas en el artículo 93.3 de la Ley General Tributaria ya que en el mismo se establece que los mismos “deberán precisar los datos identificativos del cheque u orden de pago de que se trate, o bien las operaciones objeto de investigación, los obligados tributarios afectados, titulares o autorizados, y el período de tiempo al que se refieren”. Asimismo, dispone que “La investigación realizada según lo dispuesto en este apartado podrá afectar el 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”.

⁷⁹⁰ Según CALVO ORTEGA: “en la búsqueda de mayor expansión del poder tributario”, en CALVO ORTEGA, R.: *Las actividades de colaboración de los privados con la Administración Tributaria: en torno a un nuevo Ordenamiento*, Op. Cit., pp. 119 y ss.

⁷⁹¹ Tales como “cualquier persona física o jurídica que se dedique con habitualidad (...)” entidades gestoras (...) o cualquier otra encargada de las operaciones mencionadas”, “cualesquiera otros títulos”, etc. Vid. CALVO ORTEGA, R.: *Las actividades de colaboración de los privados con la Administración Tributaria: en torno a un nuevo Ordenamiento*, Op. Cit., p. 120.

4) La diferenciación que debe establecerse, con referencia a los datos, no solamente en cuanto a la identificación de los sujetos intervinientes, sino también al carácter objetivo en cuanto a la clase de dicha información, número de efectos, precio y fecha.

Abordar el tema de la obtención de información bancaria requiere un ingente volumen de información tributaria, que permite a la Administración no sólo conocer las retribuciones derivadas del ahorro de los contribuyentes, sino cualquier movimiento de fondos que tenga trascendencia para la aplicación del sistema tributario, y aún así, podría resultar insuficiente si tomamos en cuenta la posibilidad de que los fondos de sujetos residentes en España se coloquen en entidades financieras situadas fuera de su jurisdicción⁷⁹².

Para conocer el régimen interno, comenzaremos por diferenciar el procedimiento especial del general, a partir del tipo de información que se necesita⁷⁹³. De esta forma se podrá adoptar las medidas de garantía adecuadas al tipo de requerimiento, determinadas primordialmente por un nivel jerárquico superior dentro del órgano competente para autorizarlo; un informe previo de carácter necesario, escrito y con un determinado contenido mínimo; comunicación al afectado; y un plazo mayor para aportar los datos solicitados.

De conformidad con el artículo 93.3 de la Ley General Tributaria, deberá seguirse un procedimiento especial para la obtención de información acerca de movimientos de cuentas y demás operaciones activas y pasivas, incluidas las que se reflejen en cuentas transitorias o se materialicen en la emisión de cheques u otras órdenes de pago a cargo de la entidad.

⁷⁹² En cuyo caso, la obtención de información dependerá de la legislación interna de los Estados donde se encuentren ubicados aquéllos en el seno de una normativa comunitaria donde rige el principio de libertad de movimiento de capitales, PITA GRANDAL, A. M.: “La información bancaria con fines fiscales en España (análisis de la cuestión a la luz de la normativa interna y comunitaria)”, *Quincena Fiscal*, número 1, 2003.

⁷⁹³ Cfr. con GONZÁLEZ POVEDA, V.: “Procedimiento Inspector”, *Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, número 19, 1989 *Op. Cit.*, pp. 54 y ss.

La controversia que ha seguido a este procedimiento no se ha librado de cierta polémica que pudo atajar, en parte, el Tribunal Supremo⁷⁹⁴, al realizar un detallado análisis de los deberes de información que incumben a las entidades financieras, delimitando aquellos que deben cumplirse con arreglo al procedimiento general y los que deben ajustarse al especial.

Por una parte, considera pertinente el procedimiento general para todos aquellos datos que los sujetos pasivos no están obligados a incluir en sus declaraciones, es decir, los datos que los sujetos pasivos deban incluir en los Impuestos sobre la Renta o el Patrimonio debido, al cual la Ley General Tributaria sólo garantice los datos o informaciones que afectan a la intimidad o privacidad de las personas, y por la otra, distingue la información que la Administración Tributaria obtiene con carácter previo a las actuaciones de comprobación de aquella otra que se deriva de las mismas.

La característica fundamental del procedimiento general, según la citada sentencia, consiste en que la información obtenida es habitual y previa a la actuación inspectora, de tal manera que la solicitud de todos estos datos no requiere de procedimiento especial alguno. Por contraposición, la información que la Administración obtiene a posteriori, es aquella que se requiere cuando se ha iniciado la actuación inspectora, comprobadora e investigadora⁷⁹⁵.

⁷⁹⁴ En Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de marzo de 1999.

⁷⁹⁵ La información susceptible de ser obtenida por la Administración presenta una peculiaridad en cuanto a las cuentas de titularidad común. De acuerdo al último apartado del artículo 93.3 de la Ley General Tributaria, la investigación podrá “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 o de las cuentas en las que se encuentra dicho origen y destino” con lo cual persigue separar la identificación de los intervinientes en las operaciones del objeto de los movimientos u órdenes de pago, lo cual genera una peculiaridad en cuentas con más de un titular. Las cuentas con más de un titular colocan en la tesitura de decidir su alcance, si es que puede obtenerse la totalidad de los datos aunque la autorización se refiera sólo a uno de los dos cotitulares; o que la utilización de esta información frente al otro cotitular requiere una nueva autorización del órgano competente, así como la notificación de la misma al interesado, dejando transcurrir un plazo de quince días antes de proceder a su uso. Decisión que ha proclamado la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de noviembre de 1989 en el sentido de que pueden obtenerse la totalidad de los datos aunque la autorización se refiera sólo a uno de los dos cotitulares, sin embargo, la utilización de esta información frente al otro cotitular requiere una nueva autorización del órgano competente, así como la notificación de la misma al interesado, dejando transcurrir determinado plazo antes de proceder a su uso, HERRERA MOLINA, P. M.: *La potestad de información tributaria sobre terceros*, *Op. Cit.*, pp. 147 y 148.

Otro aspecto que cabe destacar, es el referente a la existencia de un procedimiento de inspección, como presupuesto de la obtención de información del movimiento de cuentas bancarias. Las solicitudes de información no requieren la iniciación de un procedimiento previo de inspección, sino tan sólo de aquélla que guarda relación con la investigación⁷⁹⁶.

En este sentido, la primera garantía que contiene el procedimiento de suministro de información bancaria es la concreción de los órganos competentes para autorizar los requerimientos de información acerca de los movimientos de cuentas, de cara a una posible responsabilidad posterior por parte del Director del Departamento competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria o el Delegado de la Agencia Estatal de Administración Tributaria competente, quien será el encargado de autorizar al órgano actuante de la Inspección⁷⁹⁷.

Una vez autorizado dicho requerimiento, el funcionario competente notifica a la persona o a la entidad a la que vaya dirigido de forma individual, aunque en el caso de las entidades bancarias, los requerimientos se dirigen a estas, sin perjuicio de que en ellas se especifique el o los sujetos respecto de los cuales se dirige⁷⁹⁸.

⁷⁹⁶ Regla general que se altera cuando se trata de la información relativa a los movimientos de cuentas bancarias, donde el propio artículo 93.3 parte de la existencia de un Procedimiento Inspector incoado con anterioridad por parte de un funcionario que pertenezca al órgano competente para autorizar los requerimientos de información. Ya esta posición había sido asumida con anterioridad por la citada Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de marzo de 1999. Según esta interpretación jurisprudencial, estamos ante una información solicitada a posteriori y de hecho, además de la previa iniciación de un Procedimiento Inspector, es necesario que se desprenda la necesidad de obtener el conocimiento de esta clase de datos de las actuaciones desarrolladas.

⁷⁹⁷ El órgano actuante deberá dirigir una solicitud de autorización al órgano competente anterior, acompañada de un informe ampliatorio que comprenda los motivos que justifiquen la actuación. Cabe destacar que esta autorización constituye un acto de trámite resolutorio, que se convierte en un límite al deber de información, ya que la actuación inspectora deberá ajustarse a lo señalado en dicho acto de autorización, CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: “Algunas observaciones sobre el Secreto Bancario en el Ordenamiento Financiero Español”, *Op. Cit.*, pp. 321. Respecto a la necesaria autorización del Director General o del Delegado de Hacienda, *Vid.* Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 6 abril 1998.

⁷⁹⁸ Esta exigencia se desprende de la necesidad de que estas solicitudes de información se desarrollen en el marco de un Procedimiento Inspector iniciado frente a un determinado sujeto pasivo, *Vid.* PÉREZ ROYO, F. y AGÜALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, *Op. Cit.*, pp. 384 y 385.

El contenido de los requerimientos deben ser lo suficientemente explícitos⁷⁹⁹ y motivados. Explícitos en los detalles de cada operación o movimiento de un determinado sujeto y el período en el que se produjeron y motivados en cumplimiento del artículo 13.2 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes⁸⁰⁰.

En coherencia con la elección que se haya determinado en el requerimiento, las actuaciones dirigidas a obtener información pueden desarrollarse de dos formas, tal como hemos mencionado supra, bien solicitando a la persona o entidad requerida que aporte los datos objeto del requerimiento mediante certificación, o bien, mediante la personación del funcionario actuante en la oficina o domicilio del sujeto requerido para examinar los documentos que sean necesarios.

Cuando en el requerimiento se ha optado por solicitar los datos a la entidad bancaria, ésta deberá aportarlos en un plazo de quince días, y en el supuesto de que las actuaciones vayan a desarrollarse en las propias oficinas de aquélla, deberá transcurrir como mínimo, idéntico plazo entre la notificación del requerimiento y el inicio de las actuaciones⁸⁰¹.

En síntesis, entendemos que la actual regulación legal del deber de información tributaria en este ámbito, debe consistir en el establecimiento de un catálogo legal cerrado

⁷⁹⁹ Por lo que se refiere al contenido de los requerimientos, el párrafo segundo del artículo 93.3 de la Ley General Tributaria señala que “deberán precisar los datos identificativos del cheque u orden de pago de que se trate, o bien las operaciones objeto de investigación, los obligados tributarios afectados y el período de tiempo a que se refieren”.

⁸⁰⁰ La cláusula de cierre de este artículo, refiere a los demás casos en que así se prevea “en la normativa vigente”. Fórmula que, además de remitirnos a las normas tributarias en las que, se establezca la obligación de motivar de forma expresa, remite al artículo 54 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que regula dicho deber en el ámbito administrativo general. La motivación debe estar presente en todo los actos administrativos que componen la larga lista del artículo 54 de la Ley 30/92, no obstante la excepción a la regla viene determinada por aquellos actos en que, acumulativamente, concurrieran las siguientes condiciones: acto favorable, reglado y que no limite intereses de terceros. Es el caso de los deberes de información por cuanto constituyen un acto de gravamen donde no concurren los requisitos que permiten eludir el deber de motivar. MARTÍN REBOLLO, L.: *La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Tecnos, Madrid, 1993, p. 164.

⁸⁰¹ *Cfr.* con el artículo 57 del Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria, Real Decreto 1065/2007, de 27 julio.

de las obligaciones que les pueden ser exigidas⁸⁰², sin perjuicio del posterior desarrollo reglamentario que se actualice con cierta frecuencia, para así incluir la aparición de nuevos sistemas de comunicación o de tratamiento de datos.

3.2.4. Los funcionarios públicos

El ejercicio de funciones y de potestades públicas determina la organización y la actividad de la Administración Pública a través de una ley norma de rango legal, por lo tanto, la instauración en nuestro ordenamiento jurídico de instituciones colaboradoras en las funciones de control, inspección y certificación, de carácter obligatorio y capaces de emitir actas y certificados con real valor declarativo frente a la Autoridad debe hacerse por la vía de una ley que atribuya las funciones, competencias y prerrogativas de estos entes colaboradores, estableciendo específicamente su régimen jurídico, los límites al ejercicio privado de la autoridad, las garantías de los terceros afectados por esta actuación, así como las condiciones y efectos jurídicos de ese ejercicio privado y el valor jurídico concreto de sus actos.

Lo fundamental es que tales funciones se ejerzan, siempre y en todo caso, bajo los principios que consagra la Ley 30/92. Dicha ley establece en concreto, los principios de responsabilidad, eficiencia, eficacia, coordinación, impugnabilidad de los actos administrativo, control, probidad, transparencia y publicidad. Estos principios constituyen límites legales que el legislador no puede desconocer cuando regula la actividad administrativa⁸⁰³.

⁸⁰² Según el Tribunal Supremo, “las potestades de que goza la Administración Tributaria, y las correlativas obligaciones que se imponen, integran un estatuto del contribuyente, configurado por derechos y deberes que, habida cuenta de la especial situación de sujeción que supone la configuración de la relación tributaria en el artículo 31 de la norma fundamental como deber constitucional, debe poseer unos razonables niveles de certeza normativa que contrapesen las limitaciones legales al ejercicio de derechos individuales que la CE autoriza”, en Sentencia del Tribunal Constitucional 195/1994, de 28 de junio.

⁸⁰³ Dichos límites en ocasiones se ven determinados por la necesidad de adaptarse a los distintos intereses en conflicto. Uno de los cuales es el Secreto Profesional de los funcionarios públicos, donde se comprenden también los profesionales oficiales. Para un análisis detenido de cada uno de los límites y su armonización en el sistema, ver los trabajos de LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información*

Nos referimos a los deberes de información que recaen sobre los funcionarios públicos y los profesionales oficiales en general⁸⁰⁴, dejando a un lado tanto el análisis de algunos funcionarios públicos, quienes por razón de su cargo podrían acceder a determinada información protegida por el, aún existente el secreto profesional⁸⁰⁵, como el deber de sigilo⁸⁰⁶. Ambos deberes suponen una garantía del tratamiento de la información que ya hemos tenido ocasión de mencionar.

Si centramos nuestra atención sobre los deberes de información a los cuales se encuentran sometidos los funcionarios públicos, encontramos su fundamento en el principio de protección del interés público, que se manifiesta en el correcto

tributaria, Op. Cit., p. 33 y ss.; y *La información en poder de la Hacienda Pública: Obtención y Control, Op. Cit.*, pp. 54 y ss.

⁸⁰⁴ Atendemos a una formulación restrictiva, cuya interpretación deberá hacerse atendiendo “a una noción amplia de funcionarios públicos, comprensiva de cualesquiera personas al servicio de las Administraciones Públicas, con independencia de la modalidad bajo la que se presten los servicios de que se trate”, tal como señala SÁNCHEZ SERRANO, L.: “Comentarios a la Ley General Tributaria”, AA.VV.: *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, Op. Cit.*, p. 207, en el mismo sentido ya señalaba CASTROMIL LÓPEZ, que el Secreto Estadístico “ampara no sólo al personal del Instituto Nacional de Estadística, sino también a toda persona, funcionaria o no, que intervenga en la función estadística”, en “La obligación de facilitar datos a la Administración Tributaria y el Secreto Estadístico”, *Revista Crónica Tributaria*, número 9, 1974, p. 48.

⁸⁰⁵ Recuérdese el secreto de las comunicaciones que hemos tratado en el capítulo anterior. En dicha situación se encuentran los funcionarios públicos que “con ocasión del ejercicio de sus funciones o cometidos, podrían tener un fácil acceso al contenido de la correspondencia, ni tampoco olvidar la normativa penal referente específicamente a la violación del secreto de la correspondencia por parte de funcionarios públicos, cabría imaginar supuestos en los que personas carentes de esa condición pudieran violar tal secreto”, en SÁNCHEZ SERRANO, L.: “Comentarios a la Ley General Tributaria”, AA.VV.: *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, Op. Cit.*, p. 204.

⁸⁰⁶ Como recordaremos, el deber de sigilo tiene su origen en el artículo 144 de la Ley LARRAZ de 1940, fue introducido como protección directa del secreto fiscal en el artículo 42.3 de la Ley 50/1977 de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal. Sin embargo, ya estaba asegurado de forma indirecta en las normas del régimen disciplinario de los funcionarios públicos. En efecto, estaba contemplado en el artículo 80 de la Ley de Funcionarios Civiles del Estado de 7 de febrero de 1.964, cuya violación era considerada falta grave por el artículo 7.6 del Reglamento de Régimen Disciplinario de los Funcionarios de la Administración Civil del Estado de 16 de agosto de 1969. Asimismo, la Ley citada contemplaba el deber de respeto al Secreto Profesional del que tuviese conocimiento un funcionario público, por razón de su cargo, cuya infracción era considerada como falta muy grave por su artículo 88, desarrollado en el artículo 6.c) del Reglamento de 1969. Por otra parte los artículos 140, 367 y 368 del Código Penal y 259, 262 y 417 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, sancionaban las conductas que violaban los deberes de secreto y sigilo de los funcionarios. Con posterioridad a la Ley 50/1977, diversas disposiciones contemplaron la protección directa del secreto fiscal. Entre ellas: la Orden de 15-1-1978, sobre la obligación de las Entidades de crédito de colaborar con la Administración Tributaria (artículo 7); el Real Decreto 3.255/1978 de 29 de diciembre, sobre nueva denominación y funciones del cuerpo especial de la gestión de Hacienda Pública (artículo 2); la Circular de la Dirección General del Ministerio de Hacienda de 15-X-1980; la Ley 5/1983, de 29 de junio, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria (artículo 27.4); la Ley 9/1983, de 13 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 1983 (artículo 36.4).

funcionamiento del Estado y que les obliga a suministrar información con trascendencia tributaria de los hechos que conozcan, tal y como el resto de las personas que no desempeñen funciones públicas; sin embargo, existen razones de carácter subjetivo que vienen motivadas tanto por la especial distinción que realiza la Ley General Tributaria como por las distintas limitaciones que pueden establecerse en atención al elemento subjetivo. En este caso, nos centraremos en los deberes de información por parte de los funcionarios públicos, para quienes no resulta viable la oposición de excepciones⁸⁰⁷.

Los funcionarios públicos, los profesionales oficiales, así como los demás profesionales, tienen la obligación de facilitar a la Administración Tributaria la información de toda clase de datos e informes con trascendencia tributaria, siempre tratando de actuar con el mayor respeto hacia el contribuyente⁸⁰⁸.

Sin embargo, el artículo 93.4 de la Ley General Tributaria es lo bastante amplia como para comprender a todos los funcionarios, no solo de la Administración central sino también de las Administraciones autonómica y local que posean datos con trascendencia tributaria, cualquiera que sea su clase⁸⁰⁹. Excluyendo aquellos casos que tienen establecido

⁸⁰⁷ Excepciones vistas que se refieren al protocolo notarial, esto es, los instrumentos públicos y demás documentos referidos a las cuestiones matrimoniales, la excepción hecha al régimen económico de la sociedad conyugal; ni la del secreto a que están llamados a guardar los defensores y asesores respecto de los datos confidenciales de sus clientes cuyo conocimiento derive de la prestación de sus servicios profesionales de asesoramiento y defensa.

⁸⁰⁸ Para BANACLOCHE, "(...) lo injustificado no son los privilegios de la Administración, sino el abuso que de los mismos puedan hacer los empleados públicos", BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, J.: "Algunas experiencias tributarias", *Op. Cit.*, p. 1413.

⁸⁰⁹ Cabe destacar que, según la jurisprudencia, facilitar "no es solamente proporcionar o entregar unos datos determinados, sino también hacer fácil o posible una conducta por parte de un sujeto o sujetos específicos. En este sentido, tanto se facilitan a la Administración los datos de trascendencia tributaria cuando se entrega a sus órganos una relación de los mismos, como cuando se autoriza a dichos órganos, que actúan a través de los competentes Agentes Tributarios, para consultar las sentencias dictadas en los procesos jurisdiccionales y tomar los datos correspondientes. El resultado es el mismo, sin que quepa argumentar (...) que los Agentes Tributarios pueden también conocer una serie de datos que en las sentencias se consignan y que carecen de trascendencia tributaria, ya que, como funcionarios públicos, están obligados a cumplir las órdenes recibidas, sin tomar otros datos que aquéllos a que se refiere la autorización concedida, que (...) se limitan a las partes, su representación procesal y cuantía del pleito", *Cfr.* con la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de abril de 1998, Fundamento Jurídico 2°.

un sistema de comunicaciones, lo normal es que la información se facilite a instancias de la Inspección y mediante un requerimiento⁸¹⁰.

En consecuencia, los funcionarios públicos se encuentran sometidos al deber de información, como el resto de ciudadanos, pero representan un grupo particular por razón del acceso que puede llegar a tener con determinados datos de los contribuyentes.

Por tanto, sería conveniente, en primer lugar, distinguir el tipo de información con trascendencia tributaria, de la información protegida por las excepciones a las cuales nos hemos referido (en el capítulo referente a los límites de los deberes de información), y en segundo lugar, establecer un procedimiento adecuado a los funcionarios para el cumplimiento de estos deberes, que incluya una parte motivada manifiesta e inequívoca, en los casos en los cuales sea necesaria.

3.2.5. Autoridades sometidas al deber de informar y colaborar

Hemos dicho que el ejercicio de la función pública se encuentra sometida a los deberes de información, no sólo como parte de la generalidad de sujetos que se vinculan a este deber con relación a terceros, sino como un grupo determinado, cuya particular ocupación se encuentra ligada de manera especial a determinados datos debido a su posibilidad de acceso privilegiado⁸¹¹. La utilización de dicha información, dependiendo de lo adecuada que sea, podría incluso, poner en peligro la seguridad de las personas⁸¹².

⁸¹⁰ Vid. GUÍO MONTERO, F: *El contribuyente ante la Inspección de Hacienda*, Op. Cit, pp. 272 y 273.

⁸¹¹ En este sentido, TRILLO ÁLVAREZ sostiene que “las autoridades administrativas a través de simples normas reglamentarias pueden organizar un tráfico intenso de datos personales entre sus ficheros”, en TRILLO ÁLVAREZ, J.: “Informática Judicial y Protección de Datos Personales”, AA.VV.: *Jornadas sobre Informática Judicial y Protección de Datos*, Departamento de Justicia del Gobierno Vasco, San Sebastián, 1994, p. 106.

⁸¹² En palabras de PONT I CLEMENTE, “La acumulación masiva de datos en el Ministerio de Hacienda entraña en efecto, un peligro no sólo para la intimidad de los ciudadanos, sino para el propio régimen de libertades. Le concede al Estado un nivel de información privilegiado que, aunque destinado exclusivamente a fines fiscales, no puede excluirse que pueda ser mal utilizado. La concentración de

Los funcionarios se encuentran sometidos al cumplimiento de los deberes de información, ya no sólo como parte de la generalidad de sujetos vinculados a este deber con relación a terceros, sino como grupo determinado, que por su función y posibilidad de acceso, se encuentran en posición de conocer determinados datos.

El legislador, en este caso, ha hecho una redacción amplia que engloba varias categorías de sujetos y que podríamos agrupar en: sujetos que en razón del ejercicio de sus funciones públicas guardan relación con funcionarios públicos y profesionales oficiales destacados, que abarca a todo el sector público; los partidos políticos, sindicatos y asociaciones empresariales, y los juzgados y tribunales.

El primer grupo en que se ha dividido a los sujetos en la normativa tributaria, se refiere a un colectivo señaladamente útil a la gestión de los tributos, que abarca a las autoridades de todo el sector público, tanto en el ámbito estatal como en el autonómico, y que comprende al propio Estado, sus Organismos autónomos administrativos, comerciales, industriales, financieros y análogos; la Seguridad Social; las Sociedades Estatales y los Entes del Sector Público Estatal; las diecisiete Comunidades Autónomas; sus Organismos Autónomos administrativos, comerciales, industriales o financieros, y las Instituciones y Empresas de ellas dependientes, y todas las Entidades locales, sus Organismos Autónomos y Sociedades Mercantiles.

De carácter político, el segundo grupo atiende a partidos políticos, sindicatos y asociaciones empresariales, y aunque pueda parecer cuestionable revelar cierta información por parte de dichas organizaciones⁸¹³, a este grupo se le ha impuesto la participación en la gestión o exacción de los tributos “mediante las advertencias, repercusiones y retenciones, documentales o pecuniarias, de acuerdo con lo previsto en las

información, además, incrementa el riesgo de “hurto” de datos por terceros mediante procedimientos informáticos, lo cual puede poner en peligro no sólo la intimidad, sino también la seguridad de las personas”, PONT I CLEMENTE, J. F.: *El pago fraccionado de los tributos*, *Op. Cit.*, p. 93.

⁸¹³ Según GUERRERO ARIAS y ROSSICH: “(...) parece impropio que pueda recabarse información de un partido político sobre la capacidad económica u otros datos con trascendencia tributaria de sus militantes”, en GUERRERO ARIAS, E. y ROSSICH ROMEU, E.: “Desarrollo y terminación del Procedimiento de Inspección Tributaria”, *Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, número 10, 1986, pp. 20 y ss.

Leyes o disposiciones reglamentarias vigentes”⁸¹⁴, lo cual podría parecer reiterativo ya que dichos entes participarían de la gestión o exacción de los tributos más allá del simple deber de información tributaria de terceros, en virtud de disposiciones legales o reglamentarias o en virtud del deber de colaboración que deben cumplir, especialmente las que se realizan entre administraciones a las cuales aludiremos oportunamente.

Finalmente hacemos referencia a los deberes de información que atañen especialmente a los Juzgados y Tribunales⁸¹⁵, el tercer grupo vinculado subjetivamente por razón de sus funciones de autoridad⁸¹⁶.

Tanto Juzgados como Tribunales deben cumplir con sus deberes de información bien por disposición legal⁸¹⁷, bien por requerimiento administrativo⁸¹⁸. En cuanto a éste

⁸¹⁴ El artículo 94.1 de la Ley General Tributaria dispone que las Autoridades estarán obligadas a suministrar a la Administración Tributaria, “cuantos datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria recabe ésta mediante disposiciones de carácter general o a través de requerimientos concretos, y a prestarle, a ella y a sus agentes, apoyo, concurso, auxilio y protección para el ejercicio de sus funciones”.

⁸¹⁵ *Cfr.* con el artículo 117.3 de la Constitución Española.

⁸¹⁶ Los órganos jurisdiccionales, entendidos como conjunto de personas unidas por la atribución de una función específica, que es la jurisdiccional, se conocen tradicionalmente en nuestra lengua como juzgados y tribunales, aunque también cabe referirse a ellos como tribunales o como tribunales de justicia. Es conveniente recordar que el Juzgado es el órgano en el que la potestad jurisdiccional la tiene una única persona, el juez, aunque junto a él existan otras varias personas que le auxilian. En el sistema orgánico español, además de unipersonal, el juzgado suele tener competencia para la primera instancia de los procesos; mientras que el tribunal, tiene dos sentidos distintos: Por un lado puede emplearse la palabra de modo genérico, comprendiendo a todos los órganos jurisdiccionales (así puede decirse, por ejemplo, “los tribunales ingleses son independientes”), por otro, y ya de modo específico, alude a los órganos jurisdiccionales colegiados, esto es, a aquellos en los que la potestad jurisdiccional la tienen varias personas conjuntamente, a las que se llama magistrados. En este segundo sentido se usa en la Ley Orgánica del Poder Judicial con referencia a los Tribunales Superiores de Justicia y al Tribunal Supremo; en el primero y genérico se utiliza en la Ley de Enjuiciamiento Civil. Conviene, con todo, precisar que la potestad jurisdiccional no se atribuye en general al Tribunal Supremo ni a los Tribunales Superiores de Justicia, sino a las Salas de Justicia que se integran en los mismos, Salas que se componen de magistrados (uno de ellos presidente de Sala); en este sentido *Vid.*, por ejemplo, los artículos 55 y ss.; y 72 y ss. de la Ley Orgánica del Poder Judicial. A su vez, atendido el volumen de trabajo, las Salas pueden articularse en Secciones, según lo disponen los artículos 54 y 72.

⁸¹⁷ Con carácter general, los Juzgados y Tribunales se encuentran obligados a proporcionar a la Administración Tributaria información. En este sentido, el artículo 32.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, señala que “Los órganos judiciales remitirán a los Organismos de la Administración Tributaria de su respectiva jurisdicción relación mensual de los fallos ejecutoriados o que tengan el carácter de sentencia firme de los que se desprenda la existencia de incrementos de patrimonio gravado por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”. Por su parte, en el encabezamiento del artículo 52 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados indica que “Los órganos judiciales remitirán a las oficinas liquidadoras de su respectiva jurisdicción relación mensual de los fallos ejecutoriados o que tengan el carácter de sentencia firme por los que se trasmitan o adjudiquen bienes o derechos de cualquier clase”.

último debemos aclarar que la dicción del artículo 94.2 de la Ley General Tributaria utiliza la expresión “de oficio” para referirse a la obligación de colaborar por suministro, o en virtud de una norma de carácter general que imponga el deber dirigida específicamente a Juzgados y Tribunales o que al menos los tenga entre sus destinatarios⁸¹⁹.

Cabe preguntarse si acaso el obligar al cumplimiento de más deberes de los propios de la función jurisdiccional puede ser una presión para sobrecargar las espaldas de la Administración de Justicia, además de entrar en contradicción con el mandato constitucional que prohíbe el desempeño de funciones más allá de las propias de su potestad jurisdiccional⁸²⁰.

Se zanján estos cuestionamientos mediante una interpretación que deja patente la concordancia de ambas disposiciones, cuando el Tribunal Constitucional afirma que las “obligaciones encaminadas al logro de otras finalidades públicas, entre las cuales puede figurar la de comunicar la existencia de un documento respecto al cual no se ha hecho efectivo el pago de un tributo (...) en virtud del deber de colaboración entre todos los poderes del Estado”⁸²¹. Mediante estas palabras, el Tribunal Constitucional determina que dichas autoridades se encuentran obligadas a informar y colaborar en esta materia, al margen de las implicaciones negativas que conlleva una saturación adicional al desempeño de sus funciones.

⁸¹⁸ Entendemos que se trata de un deber que debe cumplirse si media un requerimiento previo, como lo entiende LONGÁS LAFUENTE, A.: “El deber de suministrar información de los Juzgados y Tribunales conforme al artículo 112.3 de la Ley General Tributaria”, *Revista Crónica Tributaria*, número 74, 1995, p. 40 y 41. Para algunos autores se trata de un deber que “parece operar sin requerimiento previo”, aunque condicionado ciertos extremos, como el requerimiento individualizado y específicos, “...los requerimientos que se les dirijan deberán concretar los datos con trascendencia tributaria que sean de interés...”, en ALONZO GONZÁLEZ, L.: *La Reforma de la Ley General Tributaria*, *Op. Cit.* p. 277. Opinión en contra tienen ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, LLOPIS GINER, y DAGO ELORZA, para quienes este deber “parece operar sin requerimiento previo”, en ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., LLOPIS GINER, F. y DAGO ELORZA, Y.: *Recaudación. Aspectos sustantivos y Procedimientos. Comentarios al Real Decreto 1.684/1990*, CISS Praxis, 1991, p. 327.

⁸¹⁹ En relación a la distinción entre información suministrada “de oficio” o a “requerimiento” puede verse LONGÁS LAFUENTE, A.: “El deber de suministrar información de los Juzgados y Tribunales conforme al artículo 112.3 de la Ley General Tributaria”, *Op. Cit.*, p. 36.

⁸²⁰ El artículo 117.4 de la Constitución establece que “los Juzgados y Tribunales no ejercerán más funciones que las señaladas en el apartado anterior (las propias de su potestad jurisdiccional) y las que expresamente les sean atribuidas por ley en garantía de cualquier derecho”.

⁸²¹ Sentencia del Tribunal Constitucional 141/1988, de 12 de julio, Fundamento Jurídico 9. En el mismo sentido, la Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno), 133/2004 de 22 julio.

Al respecto, cobrará especial importancia, por un lado, concretar los datos que deban proporcionar estos órganos en demanda de datos con trascendencia tributaria, puesto que sería ilógico pretender una interpretación literal del texto del artículo 93.3 de la Ley General Tributaria, cuando obliga que se faciliten “cuantos datos” de dichas características se desprendan de las actuaciones judiciales de que conozcan, pues éstos fácilmente pueden ser numerosísimos, habida cuenta que en la vida real casi todo acto reviste alguna trascendencia tributaria, aunado al hecho de que “de no producirse una selección de los datos a proporcionar, Juzgados y Tribunales se convertirían en una prolongación de la Administración Tributaria”⁸²² y por el otro lado, evaluar si los datos que deben aportar Juzgados y Tribunales, pueden obtenerse por otras vías, con la finalidad de perturbar lo menos posible el cumplimiento de su función jurisdiccional⁸²³.

Sin perjuicio de que todos estos deberes tienen como límite el secreto de las diligencias sumariales, la excepción al secreto sumarial es la relativa a los documentos que se encuentren en los autos que no sean relativos al fondo de la cuestión que se enjuicia sino tangenciales a la misma, siempre que no afecten a la intimidad de la persona y que se refieran a documentos que sean de obligatoria aportación a otros órganos administrativos, más concretamente a los tributarios (libros de contabilidad, cuentas anuales, facturas, etc.)⁸²⁴.

Para finalizar, del deber de información de los Juzgados y Tribunales podemos decir que con la excepción hecha de las diligencias sumariales, éstos están llamados a facilitar a la Administración Tributaria cuantos datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria tengan conocimiento, y que los mismos se desprendan de las distintas actuaciones judiciales de que conozcan en razón del ejercicio de dicha actividad,

⁸²² Vid. ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: “La Reforma de la Ley General Tributaria”, en ALONSO GONZÁLEZ, L. M., ARAGONÉS BELTRÁN, E., ARIAS ABELLÁN, M., ESEVERRI MARTÍNEZ, E., SÁNCHEZ GALIANA, J., y SOPENA GIL, J.: *Análisis de la Ley 25/1995 de 20 de julio*, Op. Cit., p. 277.

⁸²³ En este sentido LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria*, Op. Cit., pp. 175 y 176.

⁸²⁴ Cfr. LONGÁS LAFUENTE, A.: “El deber de suministrar información de los Juzgados y Tribunales conforme al artículo 112.3 de la Ley General Tributaria”, Op. Cit., p. 65 y 66. Con el objetivo de generalizar ciertas obligaciones que afectan solo a algunos tributos, el Reglamento de Aplicación de los Tributos regula las obligaciones relativas a los libros registros de carácter fiscal. De esta forma, se da alcance general a las normas que sobre esta materia existían en las regulaciones específicas de algunos tributos, en particular, en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

bien sea con carácter general o bien a requerimiento individualizado por parte de la Administración, pero esta información tiene como límite, el secreto del contenido de las diligencias sumariales.

En consecuencia, la Administración no puede requerir información a los Juzgados y Tribunales, ni estos están en la obligación de proporcionar ninguna información que tenga que ver con el contenido de las mencionadas diligencias sumariales, aunque sería aconsejable acudir a esta fuente de manera subsidiaria.

4. El destinatario de la información tributaria: la Administración

Cuando se hace referencia al sujeto activo del tributo hay que diferenciar si la Administración Tributaria se ubica en el contexto de la obligación pecuniaria o en otras relaciones ya que según uno u otro, corresponde asumir el papel de acreedor en virtud de una obligación tributaria, o de titular de potestades administrativas en otros procedimientos y relaciones de contenido no pecuniario.

Aunque para nuestra investigación sea del mayor interés el rol que ocupa la Administración como el ente que desarrolla la gestión de los tributos tanto en las distintas relaciones jurídicas como en los procedimientos para su aplicación, también será necesario realizar algunas precisiones básicas acerca del poder financiero de los entes en los que se organiza el Estado.

En la aplicación de los tributos, el sujeto activo es el ente público que señala la propia Ley que los crea y establece los procedimientos que habrán de realizar para ello. Para lograr este objetivo, la Administración de Hacienda implica la actuación de diversos órganos: los órganos gestores, los órganos inspectores y los órganos de recaudación.

La Administración Tributaria requiere tener conocimiento de los hechos relevantes de la realidad de acuerdo con las normas para poder cumplir con la aplicación de las leyes tributarias, de manera que el destinatario de la información tributaria será la

Administración Tributaria⁸²⁵, entendida en cuanto a la organización política como la Administración estatal, la Administración autonómica, y la Administración local; mientras que la organización interna de la Administración, se encuentra conformada por los órganos de gestión; de inspección, y recaudación⁸²⁶, en calidad de titular de potestades administrativas en procedimientos y relaciones de contenido no pecuniario.

La potestad de información tributaria consiste en la posibilidad de acceso a la información tributaria que tiene la Administración y como potestad administrativa coadyuva a los deberes de información, toda vez que su misión es dictar la normativa que les origina, y controlar su cumplimiento⁸²⁷, y a los órganos gestores, inspectores y de recaudación corresponde ejercer la potestad de información tributaria sobre terceros como facultad que se encuentra subordinada a las funciones administrativas de gestión de los tributos, cuyo titular es el Estado.

La estructura de las potestades administrativas en España está configurada por la Constitución, y ésta no las atribuye exclusivamente en favor de uno solo de los órganos políticos sino que las distribuye en función de los distintos ámbitos territoriales en que se organiza políticamente el Estado español.

En efecto, la Constitución atribuye potestades administrativas tanto al Estado, como a las Comunidades Autónomas y a las Corporaciones Locales, si bien el artículo 147 de la Carta Magna señala que esta atribución es claramente desigual entre estos órganos políticos, el alcance y proyección de cada uno es diferente.

⁸²⁵ De acuerdo a la Disposición adicional novena: “A efectos del apartado 1 del artículo 8 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, se considerará autoridad competente el Ministro de Hacienda, el órgano equivalente de las Comunidades Autónomas, el órgano de gobierno de las entidades locales, los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y sus Delegados territoriales”.

⁸²⁶ Para PALAO la obtención de este conocimiento incumbe “exclusivamente a la Administración”. En este sentido ver PALAO TABOADA, C.: “La potestad de obtención de información de la Administración Tributaria y sus límites”, *Op. Cit.*, p. 127.

⁸²⁷ *Vid.* PALAO TABOADA, C.: “La potestad de obtención de información tributaria y sus límites”, *Op. Cit.*, p. 129.

Aparte de esto no hay que olvidar la posibilidad de que los Estados pertenezcan a organizaciones supra-estatales, con las consecuencias que ello comporta en orden a la distribución de las potestades administrativas⁸²⁸.

Junto a la división vertical del poder financiero en función de la división territorial, es reconocible también una división funcional u orgánica del poder financiero en el seno de los distintos órganos territoriales (Estado, Comunidades autónomas y Corporaciones Locales), fundamentada en última instancia en la división de poderes característica de los Estados de Derecho.

En este sentido, la división funcional del poder financiero se entiende como una capacidad, ya sea de carácter normativo o poder de dictar normas generales reguladoras de la actividad financiera: poder legislativo en materia financiera; o una capacidad de aplicación o ejecución de estas normas: poder ejecutivo en materia financiera de carácter administrativo y aplicativo.

4.1. La Administración estatal

a) Órganos gestores

La Ley de Reforma del Sistema tributario, de 11 de junio de 1964 referente a la autoliquidación de algunos tributos, ha dado lugar a la implementación de un sistema en el cual los sujetos pasivos son los encargados de llevar a cabo la liquidación a través de la autoliquidación como modo de gestión de los tributos.

Esta gestión y liquidación por cuenta del propio obligado tributario da un vuelco a la intervención administrativa, ya que la cuantificación y posterior ingreso del importe del tributo son tareas que en manos del propio contribuyente, merman progresivamente la

⁸²⁸ Concretamente, el artículo 93 de la Constitución Española autoriza al Estado español la de la cesión de competencias a una organización internacional.

intervención administrativa hasta llevarlas al ejercicio de meras funciones de comprobación y control posterior por cuenta de los órganos de gestión⁸²⁹.

Esta situación ha generado por una parte, que las potestades de los órganos de gestión de la Administración Tributaria se han ido encauzando más intensamente en labores de comprobación y control de las autoliquidaciones y por otra parte, que sobre los particulares descansa la responsabilidad de la correcta aplicación de los tributos, toda vez que son los encargados del desempeño de dichas labores en virtud de su deber de colaboración.

Según este esquema competencial, al sujeto pasivo corresponde la aplicación de la normativa tributaria, mientras que a la Administración corresponde el ejercicio de potestades y prerrogativas de control y fiscalización, tanto cuando la actuación del particular debía haberse producido y nunca se llevó a cabo por incumplimiento de sus deberes tributarios, y también en el momento en el que se llevó a cabo con posterioridad⁸³⁰.

La competencia de los órganos gestores de la Administración les permite libertad para requerir deducciones practicadas o sus justificantes, siempre que se trate de datos que no consten en la autoliquidación⁸³¹.

Si los datos han sido aportados por un tercero o para comprobar las autoliquidaciones⁸³², debe tenerse muy en cuenta que lo primero debe ser procurar la

⁸²⁹ Para ESEVERRI MARTÍNEZ no es correcto que todos los órganos administrativos tengan competencias que incluyan tanto la gestión de los tributos como las operaciones de comprobación e investigación. Sería necesario diferenciar estas últimas, ya que corresponden exclusivamente a la Inspección Tributaria. En ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: "Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas: se amplían las competencias de las Oficinas Liquidadoras", en *Carta Tributaria*, número 79, 1988, p. 7 y ss.

⁸³⁰ Vid. DELGADO PACHECO, A.: "Las obligaciones de información a la Hacienda Pública en los mercados financieros", AA.VV.: *La fiscalidad en las operaciones y mercados financieros*, Papeles de Economía Española, número 32, 1990, p. 92.

⁸³¹ Para FERNÁNDEZ PAVÉS las autoliquidaciones son "aquel acto de un particular legítimamente interesado en el procedimiento de liquidación, accesorio a La Declaración Tributaria, realizado en cumplimiento de un deber, y consistente en una manifestación de voluntad de que se tenga por la Administración Tributaria en una determinada cuantía su obligación tributaria material y de cumplirla en su importe liquidado", Vid. FERNÁNDEZ PAVÉS, M.: "Las autoliquidaciones en la imposición local", *Op. Cit.*, p. 340.

información directamente del propio sujeto pasivo, y si esta gestión no ha sido fructífera se podrá dejar constancia y acudir a un tercero.

Del contenido del artículo 141 de la Ley General Tributaria se desprende que son los Órganos de Inspección de los Tributos los que puedan realizar con carácter de exclusividad los requerimientos de información tributaria, con lo cual habría que señalarse que los órganos gestores carecerían de facultades para requerir información tributaria.

No obstante, la progresiva adquisición por parte de los Órganos de Gestión de funciones comprobadoras y de investigación les ha dado competencia para requerir la información necesaria, al propio sujeto pasivo del tributo o a terceros, ya que cuando el artículo 93 de la Ley General Tributaria señala que toda persona natural o jurídica, pública o privada, estará obligada a proporcionar a la Administración Tributaria toda clase de datos, se ha de concluir que estos Órganos de Gestión se encuentra formando parte de la Administración Tributaria como un todo.

Surge entonces la interrogante acerca de si para estos órganos es posible solicitar información tributaria directamente, ya que cabe la posibilidad de hacerlo a través de los órganos de inspección tributaria.

Respecto a este punto, ARIAS VELASCO señala la autosuficiencia en el ejercicio de las competencias de uno y otro órgano⁸³³, aún cuando su opinión no sea

⁸³² Lo que exige observar con cuidado la legalidad establecida en el ejercicio de las mismas y tener presente siempre los principios de coordinación y colaboración que habrán de regir entre ambos órganos, ya que se podría producir una cohabitación de competencias comprobadoras. En este sentido, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA se muestra convencido de la imposibilidad de un vaciamiento de las competencias comprobadoras e investigadoras de la Inspección, en ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: *Ley General Tributaria: nuevo arreglo*, Tapia, número 80, 1995, pp. 12 y 13. Mientras que, según DE LA PEÑA, supone el final de una tendencia dirigida a la atribución de funciones comprobadoras a los órganos de gestión, en DE LA PEÑA VELASCO, G.: “La Liquidación Provisional de Oficio y la Comprobación Abreviada (el nuevo artículo 123 LGT)”, *Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, número 1, 1996, p. 68. Opinión en contra sostiene MAGRANER MORENO ya que para este autor es un proceso que puede considerarse aún inacabado, de manera que podría llegar a culminar con la atribución total de la función comprobadora a los órganos gestores mediante sucesivas modificaciones normativas, en MAGRANER MORENO, F.: *La Comprobación Tributaria de los órganos de gestión. Naturaleza y alcance*, Aranzadi, Pamplona, 1995, p. 46.

⁸³³ De esta manera, ARIAS VELASCO señala textualmente que: “los órganos Inspectores están facultados, además, para obtener información por sí mismos, a través de actuaciones de este carácter, mientras que los órganos gestores habrían de acudir, en su caso, a recabar la cooperación de la Inspección a estos efectos”, en ARIAS VELASCO, J.: *Procedimientos Tributarios, Op. Cit.*, p. 151.

precisamente pacífica en la doctrina. En tal sentido, para DELGADO PACHECO la amplitud de la normativa y lo genérico de su competencia aconseja considerar a estos órganos “dotados de estas facultades de obtención de información”⁸³⁴.

En efecto, la perspectiva más funcional que orgánica de la configuración de competencias hace referencia a una función de la que pueden predicarse facultades atribuibles a ambos órganos⁸³⁵, y por lo tanto se puede llegar a concluir que se otorgan facultades que podrían conducir a señalar que los órganos de gestión son competentes para obtener información.

b) Órganos inspectores

Por excelencia corresponde a la Inspección de los tributos lo concerniente a la obtención de información tributaria. El artículo 141.c) de la Ley General Tributaria y el artículo 87 del Reglamento General de la Inspección⁸³⁶, no ofrecen duda acerca de la función y de la competencia que tiene atribuida la Inspección de los Tributos para solicitar por propia iniciativa o a petición de otros órganos, información tributaria tanto al sujeto pasivo como a terceros.

⁸³⁴ Para DELGADO PACHECO la amplitud con la que la Ley General Tributaria aborda los términos de la competencia de los órganos gestores, es un indicativo de que asumir sus facultades de obtención de información va en pro de la aplicación de algunos criterios oscuros tales como las formas y plazos de los requerimientos de obtención de información, en DELGADO PACHECO, A.: “Las obligaciones de información a la Hacienda Pública en los mercados financieros”, AA.VV.: *La fiscalidad en las operaciones y mercados financieros*, Op. Cit., p. 92.

⁸³⁵ Al respecto, Vid. SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M.: “Funciones, potestades, facultades, competencias y procedimientos: una propuesta de categorías jurídicas en la aplicación de los tributos bajo el tamiz de la nueva Ley general tributaria”, AA.VV.: *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje a Rafael CALVO ORTEGA*, Tomo I, Civitas, 2005, p. 818.

⁸³⁶ Cfr. con el artículo 141.c que indica que: “La Inspección Tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a (...) La realización de actuaciones de obtención de información relacionadas con la aplicación de los tributos”; en concordancia con el artículo 87.1 del Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria que textualmente establece: “La iniciación de oficio de las actuaciones y procedimientos requerirá acuerdo del órgano competente para su inicio, por propia iniciativa, como consecuencia de orden superior o a petición razonada de otros órganos”.

Dentro de los órganos inspectores pueden distinguirse dos grupos de órganos con competencias para obtener información de terceros: los órganos cuya competencia exclusiva es obtener información y los órganos competentes para exigir información de terceros cuando les sea preciso para el desarrollo de sus funciones inspectoras.

A su vez, de los órganos cuya competencia exclusiva es obtener información se distinguen: la Unidad Central de Información, a la que corresponde captar datos o antecedentes de cualquier tipo, que obren en poder de una persona o entidad, siempre que tengan trascendencia tributaria para otros; y las Secciones de Información en las Dependencias de Inspección de las Delegaciones de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

Pero no son los únicos órganos competentes para exigir información de terceros, cuando les sea preciso para el desarrollo de sus funciones inspectoras, también pueden hacerlo los equipos de la Oficina Nacional de Inspección; de las unidades del Área de Servicios Especiales y Auditoría; de las Unidades Regionales de Inspección, o de las Secciones de Inspección de las Administraciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria⁸³⁷.

c) Órganos de recaudación

La Ley General Tributaria atribuye a los órganos de recaudación la facultad de comprobar e investigar en sus bienes y derechos a los obligados al pago de deudas tributarias, asimismo podrán dichos órganos ejercer la potestad de información tributaria sobre terceros y de la interpretación de dicho precepto⁸³⁸; en concordancia con el numeral

⁸³⁷ Acerca de los órganos competentes para exigir información de terceros cuando les sea preciso para el desarrollo de sus funciones inspectoras, *Vid.* JACOBO Y BURGUILLO, J.: “La información tributaria en España”, *Op. Cit.*, p. 100 y ss. Y en este mismo sentido, HERRERA MOLINA, P. M.: *La potestad de información tributaria sobre terceros*, *Op. Cit.*, pp. 93 y 94.

⁸³⁸ El artículo 115.1 de la Ley General Tributaria atribuye esta facultad a los órganos de recaudación, cuando señala 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. 2. En el desarrollo de las funciones de comprobación o investigación, la Administración Tributaria calificará los hechos, actos o

3º del mismo artículo se desprende que los órganos de recaudación no sólo pueden obtenerla mediante requerimientos, es decir, vía captación, sino que también a través de deberes genéricos de suministro⁸³⁹.

La Ley General Tributaria en su artículo 162 ha dotado a los órganos de recaudación de las mismas facultades que aquellas que se reconocen a los órganos de inspección⁸⁴⁰, con los mismos requisitos, pudiendo incluso investigar el origen y destino de los movimientos de las cuentas corrientes, de los cheques u otra órdenes de pago⁸⁴¹.

negocios realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que éste hubiera dado a los mismos. 3. Los actos de concesión o reconocimiento de beneficios fiscales que estén condicionados al cumplimiento de ciertas condiciones futuras o a la efectiva concurrencia de determinados requisitos no comprobados en el procedimiento en que se dictaron tendrán carácter provisional. La Administración Tributaria podrá comprobar en un posterior procedimiento de aplicación de los tributos la concurrencia de tales condiciones o requisitos y, en su caso, regularizar la situación tributaria del obligado sin necesidad de proceder a la previa revisión de dichos actos provisionales conforme a lo dispuesto en el título V de esta Ley”.

⁸³⁹ En este contexto, debemos analizar si un mandato general e ilimitado de suministro de información, cumple con las exigencias de aquella reserva. Dicho precepto permite al titular de la potestad reglamentaria y, en aplicación de estas normas, a la Administración, fijar libremente el contenido del deber de información de los ciudadanos. Esta circunstancia ha llevado a buena parte de la doctrina, opinión que compartimos, a afirmar que nos encontramos ante un precepto que infringe la reserva de Ley proclamada en el artículo 31.3 de la Constitución Española. En este sentido GONZÁLEZ PÉREZ opina que (se) “establece el deber 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 más exigente al fijar la reserva de Ley en materia tributaria que al regular otras prestaciones personales, como el servicio militar obligatorio, y, por tanto, la reserva de Ley rige siempre en términos absolutos y en consecuencia una prestación personal, de cualquier tipo, debe estar tipificada concretamente en la Ley”, GONZÁLEZ PÉREZ, J.: “La Constitución y la Reforma Parcial de la Ley General Tributaria”, *Op. Cit.*, p. 126. No podemos olvidar lo que recuerda LÓPEZ MARTÍNEZ cuando se refiere a la reserva de Ley en esta materia: “no se satisface con la mera habilitación legal para la imposición de este tipo de deberes, que permita, como lamentablemente sucede en la actualidad (...), que se establezcan y regulen deberes de información tributaria, desde nuestra óptica incumpliendo claramente el precepto constitucional al que venimos haciendo referencia, no sólo por decreto, sino en la simple modificación de la carátula de un modelo de presentación de declaraciones de información tributaria de terceros”, LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria*, *Op. Cit.*, pp. 216 a 217.

⁸⁴⁰ Ley General Tributaria, artículo 162.1.: “Para asegurar o efectuar el cobro de la deuda tributaria, los funcionarios que desarrollen funciones de recaudación podrán comprobar e investigar la existencia y situación de los bienes o derechos de los obligados tributarios, tendrán las facultades que se reconocen a la Administración Tributaria en el artículo 142 de esta Ley, con los requisitos allí establecidos, y podrán adoptar medidas cautelares en los términos previstos en el artículo 146 de esta Ley”.

⁸⁴¹ El precepto plantea una duda para SOPENA GIL “si lo que se pretende es establecer qué bienes constituyen el patrimonio del obligado ¿Qué sentido tiene conocer el origen y destino de los movimientos de cuenta, cheques u otras ordenes de pago?”, cuestión que puede ser de gran interés para la Inspección, para conocer datos del pasado, pero no para la recaudación que lo que necesita es conocer los bienes actuales del deudor. “Con ello quizás se pretende evitar posibles alzamientos de bienes pero se trata de actuaciones que no corresponden directamente a la recaudación ejecutiva”, *Vid.* SOPENA GIL, J.: “Comentarios al artículo 133 de la L.G.T.”, AA.VV.: *La Reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de*

4.2. Comunidades Autónomas

Para analizar la potestad administrativa de las Comunidades Autónomas hay que partir de que en 1978, al aprobarse la Constitución Española, estas no existían jurídicamente como tales y sólo se regularon lo que podrían ser las Comunidades Autónomas, determinando los perfiles básicos de la eventual organización del poder financiero que éstas asumirían en los respectivos Estatutos de Autonomía.

Determinar los perfiles básicos de las Comunidades Autónomas⁸⁴², amerita recordar que el fundamento de su poder político (e implícitamente de su poder financiero⁸⁴³), está en el reconocimiento de “autonomía para la gestión de sus intereses”⁸⁴⁴. De la misma manera que el fundamento del poder político del Estado está en la soberanía, el de las Comunidades Autónomas está en la autonomía⁸⁴⁵.

Pese a que en la Constitución Española no hay una referencia expresa al poder financiero de las Comunidades autónomas en materia de gastos, equivalente a la que se hace en el artículo 134 respecto a dicho poder del Estado, del artículo 156.1 de la Constitución Española, se deduce que las Comunidades Autónomas podrán tener la autonomía financiera -el poder financiero que requiera “el desarrollo y ejecución de sus competencias”, al reconocer a las Comunidades Autónomas la posibilidad de ordenar jurídicamente los gastos públicos que sean necesarios para satisfacer las necesidades públicas que asuman o, lo que es lo mismo, se reconoce a las Comunidades Autónomas la

julio, Op. Cit., 1995, p. 356; y, del mismo autor: *El embargo de dinero por deudas tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 1993, pp. 20 y ss.

⁸⁴² Los perfiles básicos del poder financiero de las Comunidades Autónomas se establecen en los artículos 137; 156.1; 157.1.2 y 3; y 133.2 de la Constitución Española.

⁸⁴³ El fundamento de su poder financiero aparece claramente reflejado en el artículo 156.1 de la Constitución Española, que dispone: “las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles”.

⁸⁴⁴ *Vid.* el artículo 137 de la Constitución Española.

⁸⁴⁵ *Vid.* FIGUERUELO BURRIEZA, A.: “Apuntes en torno al significado y funciones de los Parlamentos Autnómicos”, *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, Ejemplar dedicado a: Las perspectivas del Estado Autnómico (II), número extraordinario 22, 1998, pp. 29 a 56.

posibilidad de realizar sus propios presupuestos, si bien deben cumplir los objetivos marcados en el Pacto de Estabilidad y Crecimiento al elaborar, aprobar y ejecutar sus presupuestos.

En materia de ingresos públicos, el poder financiero de las Comunidades Autónomas de régimen general está recogido fundamentalmente en el artículo 157 de la Constitución Española⁸⁴⁶; aunque debían ser los Estatutos de Autonomía los que explicitaran qué recursos, de entre los citados en el artículo 157.1 de la Constitución Española, quería tener la respectiva Comunidad Autónoma⁸⁴⁷.

El constituyente fue consciente de que el ejercicio desmedido y descoordinado de la capacidad de las Comunidades Autónomas para ordenar jurídicamente sus ingresos, principalmente los de naturaleza tributaria, podía provocar un cierto caos y una vulneración de ciertos principios constitucionales esenciales⁸⁴⁸ y por esta razón, estableció ciertos límites de carácter territorial que se concretan fundamentalmente en los artículos 157.2 y 157.3 de la Constitución Española⁸⁴⁹ y se desarrollan en la Ley Orgánica de Financiación Autonómica⁸⁵⁰.

⁸⁴⁶ El apartado 1 de este artículo 157 de la Constitución Española hace una delimitación positiva, al disponer que los recursos de estas Comunidades Autónomas podrán estar constituidos por: a) Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado; b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales. (Se reitera en el artículo 133.2 de la Constitución Española que dispone: “las Comunidades Autónomas (...) podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes”); c) Transferencias del Fondo de Compensación Interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado. (Especificados en el artículo 158 Constitución Española); d) Rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de derecho privado; e) El producto de las operaciones de crédito” (deuda pública con los límites del Pacto de Estabilidad y Crecimiento). A esta amplia lista hay que añadir los precios públicos. No aparecen recogidos expresamente porque esta figura jurídica se reguló por primera vez en nuestro ordenamiento jurídico en el año 1989, es decir, una década después de haberse aprobado la Constitución Española.

⁸⁴⁷ Prácticamente todas las Comunidades Autónomas, asumen en sus Estatutos de Autonomía todos los recursos. Entre los posibles ingresos aparecen tres de naturaleza tributaria -Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargos sobre impuestos estatales, y tributos propios (impuestos, tasas y contribuciones especiales).

⁸⁴⁸ Principios constitucionales esenciales como el Principio de Igualdad básica de Derechos y Obligaciones (artículo 139.1), la Unidad de Mercado (artículo 139.2), los Principios de Justicia Tributaria (artículo 31.1), entre otros.

⁸⁴⁹ Estos límites que se concretan fundamentalmente en los arts. 157.2 y 157.3 de la Constitución Española, representan la delimitación negativa del poder tributario de las Comunidades Autónomas, cuyo apartado 2 del artículo 157 señala textualmente: “las Comunidades Autónomas no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan un obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios”. Del citado precepto se derivan dos interpretaciones restrictivas

Del análisis de los preceptos constitucionales referidos al poder financiero de las Comunidades Autónomas se pueden extraer dos conclusiones básicas que determinan la potestad para obtener información tributaria:

1ª) Las Comunidades Autónomas pueden tener un poder financiero de segundo orden, frente al que ostenta el Estado, puesto que tiene unas mayores limitaciones porque además de los mismos límites que el poder financiero del Estado (principios constitucionales, normativa internacional, y reconocimiento constitucional de poder financiero al Estado y a las Corporaciones locales), tiene también como límite ciertas leyes estatales (los Estatutos de Autonomía y la Ley Orgánica de Financiación Autonómica)⁸⁵¹.

de esta delimitación negativa del poder financiero (tributario) de las Comunidades Autónomas, en cuanto a los recargos sobre ingresos públicos estatales y en materia de ingresos públicos:

1. En relación con los recargos sobre impuestos estatales: la limitación impedía a una Comunidad Autónoma establecer un tributo sobre el bien situado fuera de su territorio, pero no impedía gravar la renta de un residente en su territorio que se hubiese generado fuera del mismo, *Vid.* la Sentencia del Tribunal Constitucional de 4 de octubre de 1990.

2. En materia de ingresos públicos: Apartado 3 del artículo 157 de la Constitución Española: “mediante ley orgánica podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el precedente apartado 1, las normas para resolver los conflictos que puedan surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las Comunidades Autónomas y el Estado”. Al amparo de este precepto constitucional, el Estado dictó la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, modificada parcialmente por la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre y por la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre.

⁸⁵⁰ La Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, como el principal instrumento para dar cumplimiento al principio de coordinación con la Hacienda estatal que limita o condiciona el principio de autonomía financiera de las Comunidades Autónomas se ocupa en buena parte de establecer límites más concretos que afectan fundamentalmente a las tres tipos de ingresos públicos de naturaleza tributaria con los que, según el artículo 157.1 de la Constitución Española, puede contar las Comunidades Autónomas, es decir, a los impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; a los recargos sobre impuestos estatales, y a los tributos propios autonómicos. Asimismo, dicha facultad armonizadora se debe poner en relación con el artículo 133 de la Constitución Española (Reserva de Ley) y con el artículo 149.1.14ª, que atribuye al Estado la competencia exclusiva en materia de Hacienda General.

⁸⁵¹ Mientras que, en materia de gastos por que sólo podrán realizar los que requiera “el desarrollo y ejecución de sus competencias”, es decir, de las competencias materiales asumidas en el respectivo Estatuto de Autonomía (Ley Estatal) y por las leyes de transferencias a las que se refiere el artículo 150.2 de la Constitución Española; en materia de ingresos (en particular de ingresos tributarios) el poder financiero de las Comunidades Autónomas es más limitado, sobre todo respecto de la facultad armonizadora y coordinadora que el artículo 157.3 Constitución Española otorga al Estado, desarrollada en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, conectada con lo dispuesto en el artículo 133.1 de la Constitución Española -“la potestad originaria de establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley”-; en el artículo 133.2 de la Constitución Española -“las Comunidades Autónomas podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes”-; y de la competencia exclusiva del Estado en Hacienda General del artículo 149.1.14ª de la Constitución Española.

La Constitución Española atribuye al legislador estatal la función de concretar el sistema de distribución de competencias financieras y tributarias entre el Estado y las Comunidades Autónomas, de tal modo que no define un sistema de financiación cerrado, sino concretado mediante leyes estatales dictadas al amparo de los preceptos constitucionales: Estatutos de Autonomía; Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas⁸⁵²; Leyes reguladoras; Fondos de Compensación Interterritorial, Leyes de Concierto y Convenio Económico. Todas estas normas son relevantes para conocer cómo se ha concretado el poder financiero de las Comunidades Autónomas en el ordenamiento jurídico positivo español.

Hay que advertir, no obstante, que el alcance menor del poder financiero de las Comunidades Autónomas, derivado de las competencias coordinadoras y armonizadoras atribuidas al Estado no significa que la relación entre el poder financiero estatal y el poder financiero autonómico se conciba en la Constitución Española como una relación presidida por el principio de jerarquía, sino por el principio de competencia.

Por lo tanto, la regulación estatal no puede interferir en materias financieras que sean competencia de las Comunidades Autónomas en materias que hayan sido asumidas por los Estatutos de Autonomía respectivos, aunque en todo caso el derecho estatal será supletorio del derecho de las Comunidades Autónomas⁸⁵³.

2ª) La Constitución Española no atribuye un sistema de financiación cerrado a las Comunidades Autónomas, sino que atribuye al legislador estatal la función de concretar la distribución de competencias financieras y tributarias entre el Estado y las Comunidades Autónomas a través de ciertas leyes dictadas al amparo de preceptos constitucionales⁸⁵⁴.

⁸⁵² Vid. el artículo 1.2 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, y Disposiciones Adicionales 1ª, 2ª, 3ª y 4ª *ejusdem*.

⁸⁵³ Cfr. con el artículo 149.3 último inciso de la Constitución Española.

⁸⁵⁴ Según el artículo 150.2 de la Constitución Española cada Comunidad Autónoma podrá ordenar jurídicamente los gastos públicos que considere necesarios para satisfacer las necesidades públicas de su competencia, es decir, los gastos que requiera el ejercicio de las competencias materiales que haya asumido en su Estatuto de Autonomía y mediante las leyes de transferencia de competencias materiales del Estado. En concreto, el poder financiero en materia de gastos de las Comunidades Autónomas viene determinado en cada Estatuto de Autonomía y en las leyes de transferencias.

Partiendo de esa premisa, todas y cada una de las Comunidades Autónomas pueden ordenar jurídicamente sus gastos públicos mediante la regulación de su propio presupuesto, teniendo en cuenta solamente las limitaciones que deriven de la Constitución Española, de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, o de la normativa internacional. Por lo tanto, no hay aquí ninguna diferencia entre las distintas Comunidades Autónomas.

Las diferencias entre el poder financiero de las Comunidades Autónomas se manifiesta sólo en la vertiente de los ingresos. Atendiendo al poder financiero en materia de ingresos que tienen las Comunidades Autónomas, podemos distinguir entre Comunidades Autónomas de Régimen Común o general y Comunidades Autónomas de regímenes especiales de Concierto o Convenio.

Hasta el año 1993, el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas se fundamentó en las transferencias de dinero del Estado hacía cada una de ellas en función de las competencias asumidas y otra serie de indicadores como población, territorio, nivel de riqueza, y no en función de lo recaudado en el territorio para evitar la territorialización de los ingresos a favor de las Comunidades Autónomas con mayores recursos.

Luego se empezó a cuestionar el alto nivel de descentralización de competencias cuando resultaron insuficientes los recursos transferidos, y de allí surgió la idea de “corresponsabilidad fiscal”, con la que se pretende desde el Estado que las Comunidades Autónomas asuman la responsabilidad de definir y fijar la presión tributaria de su territorio contando con unos recursos de ordenación propia significativos para su autonomía y suficiencia.

Actualmente el sistema se regula a través de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía⁸⁵⁵. En ambos casos, las Comunidades Autónomas cuentan con la facultad inspectora y recaudadora, con lo cual pueden ejercer plenamente la potestad de

⁸⁵⁵ Dicho sistema se apoya fundamentalmente en una de las fuentes que recoge el artículo 157 de la Constitución Española: los impuestos estatales cedidos.

información tributaria sobre terceros a través de los órganos competentes que sus respectivas normas le señalen.

Finalmente, cabe señalar que en el ámbito nacional de un país debe existir colaboración entre las distintas administraciones, lo que nos lleva a afirmar que debe existir una asistencia mutua a efectos tributarios entre las Administraciones fiscales, una colaboración entre las Administraciones Tributarias de los Estados para evitar el fraude fiscal⁸⁵⁶, y por esta razón se prevé para el caso de las Comunidades Autónomas ya no una aportación de información mediante requerimiento, sino más bien una información que se realice de manera espontánea.

A) Comunidades Autónomas de Régimen General

El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía consiste en tres fuentes de ingresos: en primer lugar, los tributos propios⁸⁵⁷; en segundo lugar, los impuestos estatales cedidos⁸⁵⁸; y en tercer lugar, las transferencias del Estado y de los Fondos de Compensación Interterritorial⁸⁵⁹.

⁸⁵⁶ Acerca del Fraude fiscal, *Vid.*, por todos, MARTÍNEZ, J. C.: *El Fraude Fiscal*, col. Brevarios, México, 1989; *La fraude fiscale*, PUF, Paris, 1984 y también Dieu et l'impôt, *Clés pour le XXIe siècle*, Université Panthéon Assas Paris II, Dalloz, Paris, 2000.

⁸⁵⁷ Todas las Comunidades Autónomas de Régimen Común (excepto País Vasco y Navarra), han asumido en sus respectivos Estatutos Autónomos todas las fuentes de ingresos que menciona el artículo 157.1 Constitución Española y por tanto pueden obtener ingresos derivados de los tributos propios o de los recargos sobre impuestos estatales que decidan establecer, teniendo en cuenta las limitaciones que impone la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas para el ejercicio de esas competencias tributarias (limitan su operatividad, los arts. 157.2 Constitución Española y 6.2 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas).

⁸⁵⁸ Corresponde a la Ley Orgánica de Financiación Autonómica decidir qué impuestos estatales que se pueden ceder y el alcance máximo de la cesión de cada uno, y los términos concretos se determinan en Ley 21/2001, de 27 de diciembre).

⁸⁵⁹ Siempre en los términos prefijados en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas y fijados en las Leyes 21/2001 y en la 22/2001, de 27 de diciembre, reguladora de los Fondos de Compensación Interterritorial.

Hoy en día las Comunidades Autónomas de Régimen Común se nutren fundamentalmente de los ingresos que provienen de los impuestos estatales cedidos total o parcialmente. Este cambio del primigenio sistema de transferencias, al actual de impuestos cedidos facilita la corresponsabilidad fiscal, pero pone en peligro la coordinación y la solidaridad de su sistema.

La potestad de obtención de información de las Comunidades autónomas, en régimen general, difiere según se trate de tributos propios o de tributos cedidos. Las Comunidades Autónomas de régimen general tienen plenas competencias para organizar y ejecutar la potestad de información respecto a los tributos propios, competencias tanto inspectoras como recaudadoras que derivan de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas⁸⁶⁰; mientras que si se trata de tributos cedidos, la Comunidad asume tales funciones por delegación del Estado⁸⁶¹.

En ambos casos, las normas de la respectiva Comunidad serán las que señalen cuáles son los órganos competentes para obtener información tributaria, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse con los órganos estatales, precepto que según ha interpretado HERRERA MOLINA, resulta aplicable a las actuaciones de información que deban desarrollarse fuera del territorio de la respectiva Comunidad⁸⁶².

Respecto a las operaciones bancarias, será necesaria la autorización previa de la autoridad competente de la Comunidad Autónoma respectiva para la investigación tributaria de las cuentas y operaciones activas y pasivas en orden a la gestión de los

⁸⁶⁰ Específicamente del artículo 19.1 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas. *Vid.*, HERRERA MOLINA, P. M.: *La potestad de información tributaria sobre terceros*, *Op. Cit.*, pp. 98 y 99; JIMÉNEZ COMPAIRED, I.: *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*, Estudios Jurídicos. Serie Derecho Público. Boletín Oficial del Estado, Madrid, 1994, pp. 353 y ss.

⁸⁶¹ La Comunidad asume tales funciones por delegación del Estado, en virtud del artículo 19 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas y de los artículos 11 y 12 de la Ley de Cesión de Tributos a las Comunidades Autónomas.

⁸⁶² Al indicarse en el artículo 16.3 de la Ley de Cesión que “las actuaciones comprobadoras e investigadoras en materia tributaria de las Comunidades Autónomas, fuera de su territorio serán realizadas por la Inspección Financiera y Tributaria del Estado, a requerimiento de las Comunidades Autónomas, de conformidad con los planes de colaboración que al efecto se establezcan”. Respecto de la interpretación de HERRERA MOLINA, ha considerado que “sin duda este precepto es aplicable a las actuaciones de información que hayan de desarrollarse fuera del territorio de la respectiva Comunidad”, en *La potestad de información tributaria sobre terceros*, *Op. Cit.*, p. 98.

impuestos cedidos, correspondiendo realizar este tipo de actuaciones a la Inspección del Estado, si las mismas deben llevarse a cabo fuera del territorio de la Comunidad⁸⁶³.

De la misma manera que será menester la autorización del órgano estatal competente si la investigación de las cuentas corrientes fuese necesaria en el curso de una inspección sobre el Impuesto del Patrimonio⁸⁶⁴, aún cuando la Ley de Cesión prevea que “la instrucción y resolución de los expedientes administrativos consecuencia de las actas de investigación y comprobación incoadas por la Inspección de Tributos del Estado corresponderá a las Comunidades Autónomas”⁸⁶⁵.

Podemos concluir el punto diciendo que los órganos competentes de las Comunidades Autónomas de régimen general gestionan, recaudan e inspeccionan sus tributos propios y cedidos, siempre que cuenten con la respectiva delegación habilitando dicha organización y ejecución. La obtención de información forma parte del ejercicio de las competencias inspectoras y recaudatorias a efectos de la gestión de sus tributos, propios o cedidos.

B) Comunidades Autónomas de Regímenes Especiales

Las Comunidades Autónomas con regímenes especiales tienen una evolución histórica de sus derechos que amerita un amparo y respecto particular por parte de la Carta Magna española⁸⁶⁶. Estas comunidades de regímenes especiales son: las Comunidades de

⁸⁶³ En aplicación de los artículos 16.3 y 23.1 de la Ley de Cesión, corresponde a la Inspección del Estado realizar la investigación tributaria de las cuentas y operaciones activas y pasivas de los Bancos, Cajas de Ahorro, Cooperativas de Crédito y cuantas personas físicas o jurídicas se dediquen al tráfico bancario o crediticio, en orden a la gestión de los impuestos cedidos, con excepción del Impuesto sobre el Patrimonio, en el caso de que dichas actuaciones deban llevarse a cabo fuera del territorio de la Comunidad.

⁸⁶⁴ En este sentido, HERRERA MOLINA, P. M.: *La potestad de información tributaria sobre terceros*, Op. Cit., p. 99.

⁸⁶⁵ Cfr. el artículo 12.4 de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias.

⁸⁶⁶ El régimen jurídico de las Comunidades autónomas de régimen especial se encuentra en la Disposición Adicional Primera y en el artículo 156.1 de la Constitución Española. Según este precepto, “la

régimen foral, integradas por el País Vasco y Navarra; la Comunidad Autónoma de Canarias y las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla.

En primer lugar, los territorios forales de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa que conforman la Comunidad Autónoma del País Vasco, y el de Navarra en la Comunidad Autónoma Navarra, siguen rigiéndose por el modelo de Ley estatal pactada desde la incorporación de estos territorios a la Corona de Castilla, aunque con varias vicisitudes.

Los derechos históricos a los que se refiere la Disposición Adicional 1ª de la Constitución Española consisten en que las relaciones de orden financiero (especialmente tributario) entre el Estado y los territorios forales de la Comunidad Autónoma correspondiente, se regulen mediante Concierto, en el caso del País Vasco, o mediante Convenio Económico, en el caso de Navarra⁸⁶⁷.

Este régimen no está exento de ciertas peculiaridades entre las que cabe mencionar dos en particular: la primera peculiaridad consiste en que el poder tributario originario corresponde a las Diputaciones Forales de Álava, Guipúzcoa, Vizcaya y Navarra; de manera que los tributos aplicables en el País Vasco y Navarra se regulan y gestionan por las correspondientes Diputaciones Forales de acuerdo con unos principios pactados o concertados con el Estado: El Estado sólo puede aplicar en dichos territorios los tributos estatales que se hayan pactado en el Concierto o Convenio Económico. La segunda peculiaridad consiste en que los territorios forales, por medio de la CA en la que se insertan, aportan al Estado (parte de lo recaudado por los tributos forales (“cupó”), para colaborar en la financiación de los gastos generales que el Estado lleva a cabo en esos territorios.

Estas peculiaridades inciden en el poder financiero en materia de ingresos de las Comunidades Autónomas donde se integran los Territorios Forales, porque significa que

Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales. La actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y los Estatutos de Autonomía”.

⁸⁶⁷ Acerca de los Convenios económicos entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, *Vid. PAGÈS I GALTÈS, J.: Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, Marcial Pons, Madrid, 1995, p. 55 y ss.

la mayor parte de sus ingresos los obtienen de los tributos forales vía transferencia que procede de las Diputaciones forales de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa⁸⁶⁸.

Los Estatutos de Autonomía de las Comunidades Autónomas forales no asumen todas las fuentes de ingresos que menciona el citado precepto constitucional en relación con impuestos estatales porque no se aplican en sus territorios, por lo que no cuentan como fuente de financiación con los impuestos estatales cedidos ni con los recargos sobre impuestos estatales. En todo lo demás, su poder financiero es igual al del resto de Comunidades Autónomas y se rige por las mismas normas constitucionales y por las normas de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas referidas a ingresos y gastos de las Comunidades Autónomas.

En definitiva, la principal diferencia entre las Comunidades Autónomas de Régimen Común y las Comunidades Autónomas forales, radica en que estas últimas se nutren principalmente de tributos forales, aportando parte de lo recaudado al Estado y por el contrario, el resto de las Comunidades Autónomas reciben básicamente del Estado los ingresos necesarios para financiar sus gastos (principalmente impuestos estatales cedidos).

A diferencia del régimen de la Comunidad Autónoma de Canarias, que si es propio de las Comunidades Autónomas de Régimen Común⁸⁶⁹, las ciudades Autónomas

⁸⁶⁸ Navarra, al ser uniprovincial, recibe directamente el producto de la Diputación de Navarra.

⁸⁶⁹ Sin embargo, por razón de su insularidad y de las diferencias socio-económicas negativas que presenta este territorio con relación al resto del Estado debidas a su situación geográfica ultraperiférica, Canarias ha gozado de un régimen económico-fiscal especial encaminado a promover su desarrollo estructural, social y económico, consistente básicamente en que la presión fiscal de la imposición indirecta es inferior a la soportada en el resto del territorio del Estado. Esta especialidad encuentra fundamento jurídico en la Disposición Adicional Tercera de la Constitución Española (“La modificación del régimen económico y fiscal del archipiélago canario requerirá informe previo de la Comunidad Autónoma o, en su caso, del órgano provisional autonómico”); en la Disposición Adicional Cuarta de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (“La actividad financiera y tributaria del Archipiélago canario se regulará teniendo en cuenta su peculiar régimen económico-fiscal”); y en el artículo 45 del Estatuto de Autonomía Canario, así como en el artículo 299.2 del Tratado de Ámsterdam. Este fundamento permite la existencia de figuras tributarias que aún siendo de titularidad estatal ostentan un régimen parecido a los tributos forales compartidos. La especialidad de régimen fiscal canario se concreta fundamentalmente en que en dicho territorio se aplican dos tributos de titularidad estatal (Impuesto General Indirecto Canario y Arbitrio sobre la Producción e Importación en Canarias) sobre los cuales la Comunidad Autónoma de Canarias tiene atribuidas importantes competencias de gestión; además de que el producto recaudado por dichos tributos sirve para financiar a la propia Comunidad Autónoma y a los Cabildos Insulares (el IGIC) y a las Corporaciones Locales Canarias (APIC) (En el Reglamento del Consejo 1911, de 26 de junio de 1991, se limitaba hasta el año 2000 el establecimiento del APIC, pero se ha prorrogado por el Reglamento 1105, de 30 de mayo de 2001, hasta el 31-12-2001).

de Ceuta y Melilla no son Comunidades Autónomas sino ciudades con Estatuto de Autonomía⁸⁷⁰.

En cuanto a la Comunidad Autónoma Navarra, la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, que aprueba el Convenio Económico con el Estado, reserva a los órganos forales tanto la inspección de los sujetos pasivos que deban tributar exclusivamente a la Administración de la Comunidad Foral, como la de aquellos que debiendo tributar también al Estado tengan su domicilio fiscal en territorio navarro. De dicha reserva, quedan a salvo las operaciones cuya cuantía sea igual o mayor de 75 por cien de sus operaciones totales⁸⁷¹.

Además de esta prerrogativa, en materia de información bancaria el artículo 39. 1 de dicho Convenio, faculta a la Comunidad Foral de Navarra para la investigación tributaria de cuentas y operaciones relacionadas con los tributos cuya competencia corresponda a la Comunidad Foral⁸⁷².

No obstante, estas facultades no están desprovistas de ciertas limitaciones y en este sentido el Convenio contiene una importante limitación territorial, ya que las actuaciones comprobadoras e investigadoras que deban efectuarse fuera de la Comunidad

⁸⁷⁰ Los Estatutos de Autonomía de Ceuta y de Melilla, aprobados respectivamente por las Leyes Orgánicas 1 y 2 de 13 de marzo de 1995, declaran subsistente las peculiaridades fiscales de estas ciudades. En realidad estas peculiaridades fiscales afectan a los tributos estatales y a los impuestos municipales que se aplican en ellas. En cuanto a los impuestos estatales la peculiaridad fundamental consiste en que no se aplica el Impuesto al Valor Añadido, aplicándose en su lugar el Impuesto o Arbitrio sobre la Producción, los Servicios y la Importación, regulado por la Ley 8/1991, de 25 de marzo, modificada por la 13/1996, de 30 de diciembre, que creó unos gravámenes complementarios sobre las labores de tabaco, carburantes y combustibles petrolíferos, y por la Ley de Medidas Fiscales 66/1997. Además los impuestos estatales aplicables en estos territorios cuentan con importantes bonificaciones fiscales (50% Cuota); y por lo que se refiere a los impuestos municipales se aplican los mismos que en el resto de los municipios españoles de territorio común, con la particularidad, según dispone el artículo 140 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, de que se aplica una bonificación del 50% en la Cuota.

⁸⁷¹ De acuerdo con los puntos de conexión establecidos en el Convenio, artículo 21 (lugar de realización de las operaciones) y artículo 29 (rentas obtenidas en territorio Navarro por residentes en el extranjero).

⁸⁷² Prerrogativa contenida en el artículo 39.1 del Convenio: “la investigación tributaria de cuentas y operaciones activas y pasivas, de las entidades financieras y de cuantas personas físicas o jurídicas se dediquen al tráfico bancario o crediticio, en orden a la exacción de los tributos cuya competencia corresponda a la Comunidad Foral”.

Foral de Navarra, serán practicadas por cuenta de los órganos del Estado⁸⁷³. Obviamente, este precepto es aplicable a las actuaciones de obtención de información.

Es un camino de doble sentido, ya que si la Administración Foral estuviese interesada en obtener información respecto de una persona que no sea residente de dicha comunidad, deberá valerse de la Administración Tributaria del Estado para solicitar que sea ésta última quien desarrolle las actuaciones pertinentes⁸⁷⁴.

Sin embargo, no hay alguna normativa que prohíba a los órganos del Estado desarrollar actuaciones de obtención de información en territorio foral, en cuanto estén dirigidas a comprobar la situación tributaria de los sujetos pasivos cuya inspección corresponda a la Administración estatal.

El Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco existe Concerto Económico amparado por el artículo 1.2 y Disposición Adicional 18 de la Ley de Régimen de Haciendas Locales. El Concerto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 28/2007, de 25 de octubre, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo establece que la competencia para autorizar la investigación de movimientos de cuentas bancadas está atribuida al Director General de Hacienda de la respectiva Diputación⁸⁷⁵.

Los territorios históricos del País Vasco: Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, encuentran fundamento de su Régimen especial en la propia Constitución, en donde se les otorga

⁸⁷³ Vid. el artículo. 40.1 del Convenio: “Las actuaciones comprobadoras e investigadoras que, en el ámbito de las competencias atribuidas por el presente Convenio a la Comunidad Foral de Navarra, deben efectuarse fuera de su territorio serán practicadas por la Inspección Financiera y Tributaria del Estado, a requerimiento del órgano competente de dicha Comunidad Foral”.

⁸⁷⁴ En otras palabras, si la Administración Foral desea que una persona que no tenga residencia en Navarra le informe sobre un sujeto pasivo que tributa exclusivamente en la Comunidad Foral, no podrá dirigir a aquella persona directamente el requerimiento de información, sino que deberá solicitar a la Administración Tributaria del Estado que desarrolle las actuaciones pertinentes, en HERRERA MOLINA, P. M.: *La potestad de información tributaria sobre terceros*, Op. Cit., p. 100.

⁸⁷⁵ Vid. Disposición Adicional Primera, número 3 de la Norma Foral 3/1991, de 26 de febrero, sobre Régimen Fiscal de determinados Activos Financieros del Territorio de Guipúzcoa. La Norma Foral 16/1985, de 29 de julio, del Territorio de Álava, y la Norma Foral 7/1985, de 24 de octubre, del Territorio de Vizcaya.

potestad para mantenerlo y respetarlo, contemplando su actualización en el marco de los Principios Constitucionales y de los Estatutos de Autonomía⁸⁷⁶.

No es tarea fácil llevar a cabo el ejercicio de esa potestad tributaria foral. Es necesario el adecuado ordenamiento de las relaciones de índole financiera y tributaria entre el Estado y el País Vasco, reguladas mediante el sistema foral tradicional de concierto económico o convenios, que recoge su Estatuto respecto a los flujos financieros entre ambas Administraciones⁸⁷⁷.

Corresponde a Diputaciones Forales del País Vasco la competencia sobre los sujetos cuyo domicilio fiscal se encuentra en su territorio, pero también serán competentes sobre todos aquellos que, aun cuando su residencia se encuentre en el extranjero, conserven la condición política de vasco⁸⁷⁸.

Sin embargo, cuando se trate de investigaciones tendentes a la obtención de información tributaria respecto de los tributos cuya competencia se encuentre fuera del territorio vasco, las Diputaciones Forales del País Vasco han de acudir a la Inspección Financiera y Tributaria del Estado ya que no les está permitido dirigir de manera directa los requerimientos respectivos⁸⁷⁹.

⁸⁷⁶ De acuerdo con la Disposición Adicional 1º de la Constitución Española, en virtud de la cual se amparan y respetan los derechos históricos de los territorios forales. En cumplimiento de dicho mandato, el Estatuto de Autonomía para el País Vasco aprobado por Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, establece el principio esencial en esta materia, según el cual a las instituciones competentes de los territorios históricos del País se les permite mantener, establecer y regular su propio sistema tributario.

⁸⁷⁷ El primer Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, ha sido sustituido por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, que aprueba el actual Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

⁸⁷⁸ *Cfr.* Con el artículo séptimo del Estatuto de Autonomía entre el Estado y el País Vasco.

⁸⁷⁹ En cuanto a los requerimientos de información llevados a cabo por la Inspección de los tributos, en el Fundamento Jurídico 2º el Tribunal Supremo en Sentencia de 24 de julio de 1999, ha señalado que “Ante la ausencia de una norma específica que excluya, en todos los casos, a la Hacienda del Estado en este tipo de seguros, es manifiesto que la misma tiene títulos, en la Ley del Concierto, para practicar el requerimiento impugnado”. Por otra parte, el Tribunal Supremo también considera que puede darse el “(...) supuesto de que los suscriptores de las pólizas de seguros con prima única pueden no estar domiciliados en la Comunidad Autónoma del País Vasco, dado que, en principio, la Administración desconoce el domicilio de los suscriptores y será, posteriormente, al conocerlo, cuando pueda realizar su actuación investigadora o comprobadora (...)”, Fundamento Jurídico 3º.

Queda a salvo el intercambio de información inter-administrativa, cuando la Inspección Tributaria del Estado y las Diputaciones Forales tengan conocimiento de distintos hechos con trascendencia fiscal relacionados con actuaciones de comprobación e investigación en curso.

De la misma forma que en el caso de las Comunidades Autónomas de Régimen Común, tanto la Comunidad Foral de Navarra como la Comunidad Autónoma del País Vasco tienen la competencia de realizar inspecciones tributarias, y de obtención de información respecto los sujetos pasivos que tengan la obligación de tributar en estas Comunidades, y también de quienes realicen operaciones en el territorio común iguales o superiores al 75 por 100 de sus totalidad, pudiendo realizarlas en colaboración con órganos competentes del Estado.

4.3. Corporaciones Locales

Tal como hemos dicho, a los órganos en los cuales se organiza territorialmente el Estado les son atribuidas potestades de obtención de información tributaria. En el caso de los entes locales, se encuentra relacionada directamente con los tributos de que se trate, de manera que se limitan a los tributos sobre los que la entidad local tiene competencia siempre que, para cuya gestión, tenga relevancia la información solicitada. Para una mejor visión, resultan indispensables algunas precisiones en cuanto al poder financiero, toda vez que determinan su ámbito competencial.

La atribución de poder financiero a las Corporaciones Locales tiene su fundamento en la propia Constitución Española⁸⁸⁰, y es también en la Carta Magna donde se determina el principio de suficiencia financiera, según el cual se reconoce una

⁸⁸⁰ El artículo 137 de la Norma fundamental reconoce a las citadas Corporaciones “autonomía para la gestión de sus respectivos intereses”, declaración que se reitera de manera específica para los municipios en el artículo 140, y para las provincias en el artículo 141.

autonomía funcional que exige atribuir a estos entes territoriales poder financiero en materia de ingresos y de gastos públicos⁸⁸¹.

En desarrollo de este mandato constitucional, el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba la El Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales, es la norma a través de la cual el Estado ha desarrollado el poder financiero de las Corporaciones Locales, tanto en el ámbito de sus gastos como en el de sus ingresos, sin perjuicio de los regímenes financieros forales de los Territorios Históricos del País Vasco y Navarra⁸⁸². Al respecto, debe tomarse en cuenta que en contraposición a lo que sucede en las Comunidades Autónomas, los tributos propios son muy relevantes en la financiación de las Corporaciones Locales.

Aparentemente el diseño constitucional del poder tributario de las Corporaciones Locales es semejante al de las Comunidades Autónomas, pero a diferencia de ésta y también del Estado, no hay una delimitación constitucional de competencias por lo que corresponde al legislador estatal delimitar el ámbito material de sus competencias.

De la misma forma que ocurre con las Comunidades Autónomas en la vertiente del gasto público, no existe ninguna mención expresa a este respecto en la Constitución Española, pero se entiende que las Corporaciones Locales gozan de libertad para organizar los gastos públicos generados en el ejercicio de sus competencias⁸⁸³.

En la vertiente de los ingresos públicos, en particular de los de naturaleza tributaria, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 133.2 de la Constitución, según el cual, *“las Corporaciones Locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes”*.

⁸⁸¹ Junto a los preceptos citados, el artículo 142, también del texto constitucional, establece que “las Haciendas locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de la participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas”.

⁸⁸² En particular, en lo que afecta a los ingresos públicos, el artículo 2 de la Ley, en su apartado 1, recoge la enumeración de los recursos de las Haciendas Locales.

⁸⁸³ De hecho, según la Sentencia del Tribunal Constitucional 27/1987, de 27 de febrero ha dicho que la autonomía que la Constitución les reconoce a las Corporaciones Locales implica una efectiva autonomía, concretada en el reconocimiento de las facultades de aquéllas para elaborar y aprobar sus presupuestos, bajo su exclusiva responsabilidad, ya que ésta es una potestad decisoria, sin la cual no cabe hablar de autonomía.

El poder financiero de las Corporaciones Locales aparece predeterminado por una normativa contenida en leyes estatales que también puede verse afectado por leyes autonómicas en las que se establezcan los criterios básicos conforme a los cuales los entes locales pueden ejercer sus competencias, sin olvidar los preceptos contenidos en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, de regulación de las Haciendas Locales, que desarrolla el régimen de colaboración entre Administraciones Tributarias estableciendo fórmulas de colaboración específicas con relación a determinadas funciones de la gestión de los Impuestos sobre Bienes Inmuebles y sobre Actividades Económicas y creando un régimen de carácter mixto⁸⁸⁴.

El hecho de que las Corporaciones Locales carezcan de potestad legislativa y por mor del principio de reserva de ley que rige en materia tributaria, hay un primer elemento que sirve para diferenciar el poder tributario de unas y otras Corporaciones, dado que sólo pueden establecer tributos o decidir sobre la regulación de sus elementos esenciales si cuentan para ello con habilitación explícita de una ley, que al propio tiempo debe predeterminar dentro de límites precisos la disciplina de dichos tributos. Sólo puede dictar normas de carácter reglamentario⁸⁸⁵.

Por tanto, puede afirmarse que el poder tributario local (el poder de dictar normas en materia de tributos locales), es un poder tributario compartido, puesto que a ello obliga la reserva de ley en materia tributaria. Asimismo, el rango reglamentario de sus

⁸⁸⁴ Según RUBIO DE URQUIA, este régimen sería de carácter mixto ya que es un régimen general de colaboración y a la vez, de regímenes especiales, en RUBIO DE URQUIA, J.: “Las competencias de las Entidades locales en la Gestión Tributaria. Delegación de competencias. Colaboración inter-administrativa en la gestión fiscal”, AA.VV.: *La Gestión Tributaria en la Hacienda Local*, Colección Temas de Administración Local, número 40, Granada, 1990, p. 32. Acerca de la potestad local, *Vid.* CRESPO IRIGOYEN, M. G.: “Competencia local en el ámbito sancionador. Estudio comparado entre España y Venezuela, Revista general de legislación y jurisprudencia, número 4, 2005, pp. 629 a 646.

⁸⁸⁵ De esta forma, la expresión “establecer tributos” que contiene el artículo 133.2 de la Constitución Española no puede entenderse del mismo modo para las Comunidades Autónomas y para las Corporaciones Locales. Éstas sólo pueden establecer tributos en el sentido de acordar, por decisión del Pleno de la Corporación, su “puesta en vigor” en su territorio, y, en su caso, colaborar con la ley en la regulación de determinados elementos esenciales (básicamente, los tipos de gravamen) cuando la propia ley así lo prevea mediante normas de carácter reglamentario (artículo 106.1 de la Ley de Bases de Régimen Local), las llamadas Ordenanzas Fiscales. Las Corporaciones Locales sólo tienen la facultad de decidir sobre su establecimiento en el territorio, que en ocasiones puede ser obligatorio, así como en los tipos de gravamen dentro de los parámetros que fija la norma legal.

disposiciones recorta sus posibilidades de creación e innovación en el ámbito presupuestario⁸⁸⁶.

En cuanto a la obtención de información por parte de las Corporaciones locales, el artículo 12 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales establece que la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales se realizarán de acuerdo con las normas de la Ley General Tributaria y en las demás leyes estatales y normas reglamentarias reguladoras de la materia, además se prevé en el artículo 8 la colaboración mutua en estas funciones en relación a los tributos locales, de los tres niveles administrativos, estatal, autonómico y local, de manera que las competencias atribuidas a los entes locales para obtener información dependen del tributo para cuya aplicación tengan relevancia los datos que se solicitan.

Si se tratase de información relativa a los Impuestos sobre Bienes Inmuebles y sobre Actividades Económicas, las Corporaciones Locales sólo podrán llevar a cabo actuaciones informativas en vía de apremio debido a que la recaudación y liquidación corresponden a los Ayuntamientos, y la inspección al Estado⁸⁸⁷. No obstante, la potestad de información respecto de los demás impuestos, corresponde plenamente a los Ayuntamientos⁸⁸⁸.

No obstante, las actuaciones en materia de inspección o recaudación ejecutiva que deban efectuarse fuera del territorio de la entidad local en relación con tributos propios de ésta, deberán ser realizadas por los órganos competentes de la correspondiente Comunidad

⁸⁸⁶ Precisamente en atención a las diferencias que separan el poder tributario de las Comunidades Autónomas y el de las Corporaciones Locales, la Sentencia del Tribunal Constitucional de 4 de octubre de 1990, admitió la posibilidad de que las Comunidades Autónomas establecieran libremente recargos sobre los tributos estatales, mientras que en la Sentencia del Tribunal Constitucional de 19 de diciembre de 1985 declaró inconstitucional esta misma posibilidad en favor de los Ayuntamientos.

⁸⁸⁷ *Cfr.* Con los artículos 78.2 y 3, y 92.2 y 3 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

⁸⁸⁸ En los demás impuestos municipales (Vehículos de Tracción Mecánica, Construcciones, Instalaciones y Obras, Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana) la potestad de información corresponde plenamente a los Ayuntamientos, según entiende LONGÁS LAFUENTE, A.: “El deber de suministrar información de los Juzgados y Tribunales conforme al artículo 112.3 de la Ley General Tributaria”, *Op. Cit.*, p. 47. Así, por ejemplo, la normativa reguladora del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana establece específicos deberes de información a los Ayuntamientos a cargo de los Notarios y otras personas, en el artículo 111, párrafos 6 y 7 de la Ley Reguladora de las Hacienda Locales.

Autónoma cuando deban realizarse en el ámbito territorial de ésta y por los órganos competentes del Estado en otro caso, previa solicitud del Presidente de la Corporación local⁸⁸⁹.

Debemos tener en cuenta la influencia que tiene en esta materia el poder financiero, tanto el del Estado como el de las Comunidades Autónomas y de las Corporaciones Locales, cuyo diverso alcance afecta de manera palmaria la potestad de obtención de información. Las principales diferencias se producen más en cuanto a los ingresos públicos que en los gastos públicos, especialmente los de naturaleza tributaria. Así, el Estado frente a las Comunidades Autónomas y a las Corporaciones Locales no tiene más límites en el ejercicio de su poder tributario que los establecidos por la Constitución, mientras que en aquéllas se encuentran limitadas tanto por la Constitución como por las leyes estatales.

Además, tanto el Estado como las Comunidades Autónomas pueden crear *ex novo* sus propios tributos en virtud de su poder legislativo, a diferencia de lo que ocurre con las Corporaciones Locales.

5. Intercambio de información entre administraciones

Cuando tratamos las garantías que protegen la información de los contribuyentes, resulta necesario referirse a las precauciones que ofrece la Administración a efectos de resguardar los datos, no solamente en cuanto a su estado, sino también en cuanto a prevenir que se mantengan en el conocimiento exclusivamente necesario de las personas autorizadas para su uso⁸⁹⁰.

⁸⁸⁹ Según establece el artículo 8.3 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

⁸⁹⁰ Por parte de la doctrina que ha estudiado la materia de intercambio de información entre Administraciones, *Vid.* OLIVER, G.: “El intercambio de informaciones tributarias”, AA.VV.: Aspectos claves en las acciones de control de las Administraciones Públicas, Conferencia técnica de la CIAT de Lisboa, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003; también NOLAN, D.: *Manual on the implementation of Exchange of information provisions for tax purposes*. Aprobado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE el 23 de enero de 2006 y, del mismo autor, *Tax Co-operation. Towards a level playing field. 2006*

Este importante tema amerita algo más que una mención, de manera que lo estudiaremos mas adelante, cuando ya la información ha sido obtenida y entran a operar los mecanismos necesarios para su conservación, sin perjuicio de lo cual, podemos adelantar, que el deber de sigilo que incumbe al personal al servicio de la Administración, constituye una categoría específica dentro de la categoría genérica de deberes de secreto y sigilo, impuestas a los funcionarios públicos como contrapartida a la presión fiscal indirecta generada por los deberes de información de terceros y como salvaguarda del derecho fundamental a la intimidad.

Dicha colaboración se debe producir en un determinado marco y con las precauciones convenientes, en especial respecto de la coherencia en cuanto a la finalidad con la que fueron recabados. En este sentido “los datos de carácter personal recogidos o elaborados por las Administraciones Públicas para el desempeño de sus atribuciones no serán comunicados a otras Administraciones Públicas para el ejercicio de competencias diferentes o de competencias que versen sobre materias distintas, salvo cuando la comunicación hubiere sido prevista por las disposiciones de creación del fichero o por disposición de superior rango que regule su uso, o cuando la comunicación tenga por objeto el tratamiento posterior de los datos con fines históricos, estadísticos o científicos”⁸⁹¹.

Y aunque no lo consideramos una excepción por tratarse de situaciones especiales, en determinados supuestos no se lleva a cabo la restricción referida *ut supra* en cuanto se refiera a la cesión de datos de carácter personal que debe efectuar la Administración Tributaria, tanto al Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias y la Comisión de Vigilancia de

Assessment by the Galobal forum on Taxation, OECD, 2006; BUSTAMANTE ESQUIVIAS, M. D.: “Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (impuestos directos e IVA)”, *Documentos de Trabajo, Instituto de Estudios Fiscales*, número 23, 2002 y, del mismo autor, “El intercambio de información entre Administraciones Tributarias en un contexto de globalización económica y competencia fiscal perniciosa”, AAVV.: *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho Comunitario*, Dirigido por SOLER ROCH, M. T. y SERRANO ANTÓN, F., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2006. *Vid.* también, MARTÍNEZ, J. C.: La nouvelle convention modèle O.C.D.E., *Revue de Jurisprudence Fiscale*, 1978, p. 1131.

⁸⁹¹ Apartado 1 del artículo 21 de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal, relativo a la “Comunicación de datos entre Administraciones Públicas”.

Actividades de Financiación del Terrorismo, así como a la secretaría de ambas comisiones, a menos que se cuente con el consentimiento del afectado.

Los mecanismos a través de los cuales una Administración Tributaria puede ceder datos a los sujetos indicados en el artículo 95.1 de la Ley General Tributaria, pueden variar de acuerdo con múltiples factores, recursos, urgencia y otros; así tenemos que los datos transmitidos a través de soporte en papel pudiera poner en riesgo el derecho que a la protección de sus datos tienen los administrados; por ello el artículo 95.2 de la Ley General Tributaria prevé que dicha información deberá ser suministrada preferentemente mediante la utilización de medios informáticos o telemáticos. Esta disposición se encuentra concordada con lo dispuesto en el artículo 96.1 de la Ley General Tributaria el cual dispone que “La Administración Tributaria promoverá la utilización de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos necesarios para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias, con las limitaciones que la Constitución y las leyes establezcan”.

La colaboración que presta la Administración Tributaria respecto de las demás administraciones podrá hacerla efectiva mediante la colaboración social en la presentación de la declaración anual de operaciones⁸⁹², a través de acuerdos con las Comunidades Autónomas y otras Administraciones Públicas, con entidades, instituciones y organismos representativos de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales⁸⁹³.

Asimismo, los ciudadanos pueden relacionarse con la Administración Tributaria cuando sea compatible con los medios técnicos de que ésta disponga; así, los ciudadanos pueden ejercer sus derechos y cumplir con sus obligaciones a través de acceso electrónico, informático o telemático, con las garantías y requisitos previstos en cada procedimiento,

⁸⁹² Nos referimos a los deberes de suministro de información de carácter general, como las presentaciones del Resumen Anual de Retenciones e Ingresos a Cuenta; Resumen Anual de Retenciones Directas; Resumen Anual de Retenciones de Capital Mobiliario; Resumen Anual de Retenciones sobre Rendimientos Implícitos; o la Declaración Recapitulativa de Operaciones Intracomunitarias.

⁸⁹³ La Ley 58/2003 General Tributaria prevé en su artículo 5.4 que “El Estado y las comunidades autónomas podrán suscribir acuerdos de colaboración para la aplicación de los tributos”, y el artículo 5.5 del citado texto legal señala: “Asimismo, podrán establecerse fórmulas de colaboración para la aplicación de los tributos entre las entidades locales, así como entre éstas y el Estado o las comunidades autónomas”. Por parte de la doctrina, *Vid.* FIGUERUELO BURRIEZA, A.: “Acotaciones al tema de las relaciones entre el Derecho Comunitario y el Derecho Interno”, *Revista de Estudios Políticos*, número 51, 1986, pp. 191 a 212.

conforme dispone el artículo 96.2 de la Ley General Tributaria. Dentro del marco de garantías a que hace referencia el citado artículo, creemos debe figurar el resguardo de la información tributaria que sea suministrada por el obligado tributario.

Adicionalmente, el citado artículo 95.2 dispone que “Cuando las Administraciones Públicas puedan disponer de la información por dichos medios, no podrán exigir a los interesados la aportación de certificados de la Administración Tributaria en relación con dicha información”.

Cuando la Administración Tributaria “aprecie la posible existencia de un delito no perseguible únicamente a instancia de persona agraviada”, “deducirá el tanto de culpa o remitirá al Ministerio Fiscal relación circunstanciada de los hechos que se estimen constitutivos de delito. También podrá iniciarse directamente el oportuno procedimiento mediante querrela a través del Servicio Jurídico competente”, según establece el artículo 95.3 de la Ley General Tributaria.

Para abordar el intercambio de información entre Administraciones, partimos del intercambio interno de la organización española. A partir de la Constitución de 1978 se experimenta un cambio organizacional al introducir Administraciones Tributarias estatales y locales que ameritan el estudio de los tipos básicos de gestión tributaria que se aplican en España. Las especiales circunstancias jurídico-políticas en franca colisión con el reclamo de la eficacia desencadenan una diversificación necesitada de adecuada coordinación.

En efecto, se exigen determinados cánones de eficacia que contrastan con la escasa dotación de recursos, cuya válvula escapatoria se manifiesta encareciendo la gestión tributaria y aumentando la presión fiscal indirecta de unos contribuyentes que se ven cada vez más en la necesidad de relacionarse y atender los requerimientos y obligaciones formales a una diversidad de Administraciones Públicas.

Sin embargo, el verdadero problema que subyace tras este delicado asunto es el fraccionamiento de la información tributaria relevante, causa de cuestiones como falta de intercomunicación, creación de administraciones que actúen como aisladamente, y que generen un sistema de diversidad de tributos cuya gestión está atribuida a distintas y diversas administraciones, dificultando o entorpeciendo el acceso a una información que una necesita y otra posee.

Para las administraciones descentralizadas, la transferencia de competencias que no aparejan recursos es caldo de cultivo para la ineficaz gestión de los órganos en las administraciones descentralizadas. Este marco compromete la seguridad jurídica de un contribuyente que debe atender a los reclamos de distintas administraciones cuya transparencia informativa entre los organismos se ve estancada⁸⁹⁴.

Una manera efectiva de contribuir con el flujo de información entre las administraciones, es autorizar las comunicaciones de datos, para lo cual será necesario seguir ciertos pasos, comenzando por aclarar el tipo de comunicación que se deberá intercambiar, en aras de evitar la comunicación masiva de datos con carácter general⁸⁹⁵, o las comunicaciones obligatorias⁸⁹⁶.

Aún cuando ya no sea necesario un control de equivalencia legal que exija que las normas de previsión de cesión, que sean de igual o superior rango⁸⁹⁷, en la Ley 15/1999 se prohíbe la cesión de datos de un fichero a otras Administraciones Públicas tanto para el ejercicio de competencias diferentes, como respecto de materias distintas⁸⁹⁸.

⁸⁹⁴ VELARDE ARAMAYO, M. S.: “Corrupción y transparencia en el ámbito financiero internacional”, *La corrupción: aspectos jurídicos y económicos*, Coordinación a cargo de FABIÁN CAPARRÓS, E., Ratio Legis, Salamanca, 2000, p. 61 a 66.

⁸⁹⁵ Es posible que esta aclaración haya sido la causa del cambio de redacción del artículo que afecta esta materia, inicialmente contemplado como “*cesión de datos entre Administraciones Públicas*”, artículo 19 de la Ley Orgánica de Regularización del Tratamiento de los Datos de Carácter Personal, que la Ley Orgánica de Protección de Datos cambia por “*comunicación de datos entre Administraciones Públicas*”.

⁸⁹⁶ En Sentencia del Tribunal Supremos de 27 de febrero 2004.

⁸⁹⁷ Respecto del control de equivalencia legal, la anterior Ley Orgánica de Regularización del Tratamiento de los Datos de Carácter Personal, contenía en su artículo 19 que los datos de carácter personal recogidos o elaborados por las Administraciones Públicas para el desempeño de sus atribuciones serán comunicados a otras administraciones, siempre y cuando las normas de previsión de la cesión podían ser de igual o superior rango, y acerca de la regularización de los ficheros de la Agencia Española de Administración Tributaria, ver Orden de 24 de julio de 1994, artículo 6: “(...) sin perjuicio de las cesiones de datos que en relación con cada fichero automatizado se prevén en el anexo I de la presente disposición, los datos incluidos en los ficheros automatizados de la Agencia Española de Administración Tributaria destinados a la gestión del sistema tributario y aduanero, podrán ser cedidos, para el cumplimiento de los fines que se indican, a los siguientes órganos, entes y Administraciones Públicas: (...)”.

⁸⁹⁸ Salvo cuando la comunicación hubiere sido prevista por las disposiciones de creación del fichero o por disposición de superior rango que regula su uso, o cuando la comunicación tenga por objeto el tratamiento posterior de los datos con fines históricos, estadísticos o científicos.

De esta manera se deberá atender el correcto cumplimiento de las garantías que preserven el uso de la información para la misma finalidad para la que fue recabada, resguardando a su vez la obtención ilegítima o fraudulenta de datos, de sistemas informáticos sin registrar o con datos no permitidos, o de datos sensibles o erróneos⁸⁹⁹, toda vez que las diferentes competencias de la Administración que recabó los datos resultan relativas⁹⁰⁰, si tomamos en cuenta la personalidad única de la Administración del Estado⁹⁰¹.

Caso distinto se produciría si las informaciones perdiesen el carácter reservado⁹⁰² o si las excepciones se convierten en la regla que rige las demandas de información, por parte de la mayoría de las Administraciones Públicas y de los Órganos Judiciales.

Por contraposición, la delimitación cerrada de excepciones supone una garantía para el interés general, en virtud de que la Ley General Tributaria aporta mayores garantías a los intereses del titular de los datos que la Ley Orgánica de Protección de Datos⁹⁰³, y no sería para menos, toda vez que en algunos aspectos como son la manifestación del interesado en la recogida y el tratamiento de datos⁹⁰⁴, prevalecerá el interés general mientras que el órgano receptor sea la Administración Tributaria⁹⁰⁵.

⁸⁹⁹ Vid. BARROSO RUÍZ, C.: *Interacción del derecho y la informática*, Editorial Dykinson, Madrid, 1996, pp. 146 y 147.

⁹⁰⁰ Cfr. con LUCAS DURÁN, M.: *El acceso a los datos en poder de la Administración Tributaria*, Aranzadi, Madrid, 1997, p. 254: “(...) No parece tener mucho sentido que las Administraciones Públicas no puedan ser destinatarias de la cesión de los datos recabados por otras Administraciones, para el ejercicio de competencias diferentes a las que desempeña la que recabó los datos (...)”.

⁹⁰¹ Quisiéramos realizar una aclaración terminológica respecto del alcance que daremos a la Administración como conjunto indisoluble, y no como una sola unidad. Las principales razones de considerar a la Administración Pública un mismo órgano son la mínima intervención, en cuanto a las molestias causadas a quien suministre la información, y la economía procedimental para la Administración, que debería estar en la posibilidad de remitir los datos necesarios, a efectos de no sobrecargar de obligaciones al contribuyente, o a terceros involucrados.

⁹⁰² Según el artículo 18.4 de la Constitución Española.

⁹⁰³ Cfr con el artículo 21 de la Ley Orgánica de Protección de Datos.

⁹⁰⁴ Vid. los Artículos 6 (Principios rectores de la protección de datos) y 21.1 (limitaciones) de la Ley Orgánica de Protección de Datos.

⁹⁰⁵ Vid. la Disposición Adicional Cuarta de la Ley Orgánica de Protección de Datos, modifica el contenido del artículo 112.4 de la Ley General Tributaria de la siguiente manera: “La cesión de aquellos datos

5.1. Intercambio de información entre administraciones tributarias españolas

La Administración Tributaria en abstracto, lleva aparejada un complejo entramado de entidades de una gran profundidad. Su estudio se facilita mediante la utilización del concepto de manera singular, aunque en realidad atiende a “múltiples aparatos organizativos” a quienes se considera y trata como Administraciones Públicas, entendiendo a la Administración General del Estado, con sus órganos centrales y periféricos; a las Administraciones de las 17 Comunidades Autónomas; las de las dos ciudades con Estatuto de Autonomía y las diversas organizaciones de los Entes Locales que fuera del plano territorial, se completan con otras instituciones, tales como las Universidades y otros organismos públicos⁹⁰⁶. Aunado a esta especial distribución política, la complejidad del sistema se completa con la autonomía, como privilegio político generado en un marco de descentralización y apuesta por el protagonismo de las autoridades autonómicas y locales⁹⁰⁷.

Esta organización territorial del Estado se asienta sobre los principios vertebrales de autonomía y unidad, dos principios potencialmente contradictorios con tendencias centrípetas y centrífugas cuyo enfrentamiento crea tensiones que deben ser resueltas mediante técnicas de convergencia que posibiliten el ordenado funcionamiento del sistema.

de carácter personal, objeto de tratamiento, que se debe efectuar a la Administración Tributaria, conforme a lo dispuesto en el artículo 111, en los apartados anteriores de este artículo o en otra norma de rango legal, no requerirá el consentimiento del afectado”.

⁹⁰⁶ Vid. RIVERO ORTEGA, R.: *Introducción al Derecho Administrativo Económico*, Ratio Legis, Salamanca, 2001, p. 81.

⁹⁰⁷ Acerca de la organización del Estado, artículo 137 de la Constitución: “El Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses”; de la autonomía municipal 140; de la provincial 141 y de la autonómica 143 a 158, ejusdem.

Dichas técnicas son englobadas por la Constitución bajo el rótulo genérico de solidaridad⁹⁰⁸, considerado como un principio tributario más⁹⁰⁹, que alude a tres directrices fundamentales:

1) Lograr un equilibrio económico interterritorial⁹¹⁰, a través de dos instrumentos básicos: el primero es la planificación económica, uno de cuyos fines ha de ser precisamente el de “equilibrar y armonizar el desarrollo regional”⁹¹¹, y el segundo es el Fondo de Compensación Interterritorial, fondo con destino a gastos de inversión cuyo objeto es “corregir desequilibrios económicos inter-territoriales y hacer efectivo el principio de solidaridad”⁹¹². Con todo, la solidaridad en su vertiente económica no se reduce a un conjunto de apoderamientos en favor del Estado: es también un deber constitucional impuesto a los entes territoriales dotados de autonomía⁹¹³.

⁹⁰⁸ Constitución Española, artículo 2. “La Constitución se fundamenta en la indisoluble unidad de la Nación española, patria común e indivisible de todos los españoles, y reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que la integran y la solidaridad entre todas ellas”.

⁹⁰⁹ Autores como ALBIÑANA, consideran el valor de la solidaridad como un principio tributario más: “(...) la justicia no se concibe sin dar cabal respuesta al principio de solidaridad (...)”. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: *Sistema Tributario Español y comparado*, *Op. Cit.*, p. 80. En el mismo sentido, DE JUAN Y PEÑALOSA, J.: “El Principio de Solidaridad Interregional”, *Op. Cit.*, p. 10.

⁹¹⁰ *Vid.* el artículo 138.1 de la Constitución Española: “El Estado garantiza la realización efectiva del principio de solidaridad consagrado en el artículo 2 de la Constitución, velando por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español, y atendiendo en particular a las circunstancias del hecho insular”.

⁹¹¹ *Vid.* Constitución Española, artículo 131.1. “El Estado, mediante Ley, podrá planificar la actividad económica general para atender a las necesidades colectivas, equilibrar y armonizar el desarrollo regional y sectorial y estimular el crecimiento de la renta y de la riqueza y su más justa distribución”.

⁹¹² *Cfr.* con el artículo 158.2 de la Constitución Española: “Con el fin de corregir desequilibrios económicos interterritoriales y hacer efectivo el principio de solidaridad, se constituirá un Fondo de Compensación con destino a gastos de inversión, cuyos recursos serán distribuidos por las Cortes Generales entre las Comunidades Autónomas y provincias, en su caso”.

⁹¹³ *Vid.* con el artículo 156.1 de la Constitución Española: “Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles”; y Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, artículos 2.1. “La actividad financiera de las Comunidades Autónomas se ejercerá en coordinación con la Hacienda del Estado, con arreglo a los siguientes principios: (...) c) La solidaridad entre las diversas nacionalidades y regiones que consagran los artículos 2 y los apartados uno y dos del 138 de la Constitución”, y artículo 2.2. “Cada Comunidad Autónoma está obligada a velar por su propio equilibrio territorial y por la realización interna del principio de solidaridad”. En cuanto al deber de solidaridad como un valor más allá del deber de solidaridad económica, ESCRIBANO LÓPEZ, F.: “La codificación fiscal, experiencia de la codificación en España”, *Op. Cit.*, p. 668.

2) Desde un punto de vista unilateral, el proceder y la actitud de todos los entes territoriales se obliga a ajustarse a unos parámetros de lealtad autonómica. Es decir, la Constitución Española impone a todos los entes territoriales el deber de comportarse con arreglo a criterios de buena fe y de lealtad o fidelidad al sistema, tanto en sus elementos autonómicos como unitarios. El Estado está obligado a aceptar el carácter plural del modelo territorial, tratando a los entes inferiores como unidades autónomas y a todos por igual. Por otro lado, los entes territoriales inferiores están obligados a aceptar sin reserva el hecho de su pertenencia a un sistema superior, que les trasciende, sistema con intereses propios que no deben ser menoscabados por su actuación.

El deber de lealtad autonómica no se refiere, por lo tanto, al correcto cumplimiento y respeto del sistema constitucional redistribución de competencias. Va más allá, condicionando la forma en que cada ente hace uso legítimo de sus competencias y obligando a cada ente a guardar una conducta amistosa y cooperadora con los demás entes y con el conjunto, lo que evidentemente impone límites a su actuación discrecional.

3) Cuando la actuación es bilateral o multilateral, la solidaridad se muestra bajo la forma de cooperación. Para el ejercicio armónico y coordinado de las respectivas competencias se requiere la implementación de técnicas de cooperación-colaboración de datos, presupuesto implícito del sistema español de una distribución de competencias que requiere de la coordinación de los esfuerzos de quienes desempeñan la función pública, con el objeto de unificar esfuerzos para identificar y alcanzar un objetivo común desde los instrumentos jurídicos que posibilitan dicha colaboración, lo que obliga a la utilización de un importante principio armonizador en virtud del cual es, o debería ser posible, la actividad de unas administraciones gubernamentales con calidad de funcionamiento, en la medida en que la coordinación sea realmente puesta en marcha como fundamento del orden político.

Como primer punto de referencia, la Constitución Española recoge el Principio de Coordinación, de cuyos preceptos destaca el fundamento del orden público⁹¹⁴ que soporta

⁹¹⁴ *Vid.* Constitución Española, artículo 10.1. “La dignidad de la persona, los derechos inviolables que le son inherentes, el libre desarrollo de la personalidad, el respeto a la Ley y a los derechos de los demás son fundamento del orden político y de la paz social”.

el intervencionismo del Estado⁹¹⁵ de acuerdo con las pautas que determinan sus propios principios y valores⁹¹⁶, los cuales han sido referidos por la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado en cuanto a los principios que deben regir la organización de las Administraciones Públicas y en especial la coordinación⁹¹⁷.

Retomando la Constitución, los artículos 156.1 y 157.3 refieren la articulación de dichos preceptos en cuanto la necesidad de su aplicación por parte de las Comunidades Autónomas⁹¹⁸ y forma de hacerlo, respectivamente. Normativa desarrollada a su vez por la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común respecto de las pautas generales del contenido de los artículos 3.1⁹¹⁹, 18⁹²⁰ y detalladamente el artículo 4 *ejusdem*⁹²¹. Y como última

⁹¹⁵ Cfr. Constitución Española, artículo 9.1. “Los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico. 2. Corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social”.

⁹¹⁶ Cfr. con la Constitución Española, artículo 103.1. “La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho”.

⁹¹⁷ Vid. la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, artículo 3: “La Administración General del Estado se organiza y actúa, con pleno respeto al principio de legalidad, y de acuerdo con los otros principios que a continuación se mencionan: De organización (...) Coordinación”.

⁹¹⁸ Cfr. con el artículo 156.1. “Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles”.

⁹¹⁹ Vid. la Ley 30/1992, de 26 de noviembre de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, artículo 3.1. “Las Administraciones Públicas sirven con objetividad los intereses generales y actúan de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Constitución, a la Ley y al Derecho”.

⁹²⁰ Cfr. con la Ley 30/1992, de 26 de noviembre de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, artículo 18.1.: “Los órganos administrativos en el ejercicio de sus competencias propias ajustarán su actividad en sus relaciones con otros órganos de la misma o de otras administraciones a los principios establecidos en el artículo 4.1 de la Ley, y la coordinarán con la que pudiera corresponder legítimamente a éstos, pudiendo recabar para ello la información que precisen. 2. Las normas y actos dictados por los órganos de las Administraciones Públicas en el ejercicio de su propia competencia deberán ser observadas por el resto de los órganos administrativos, aunque no dependan jerárquicamente entre sí o pertenezcan a otra Administración”.

⁹²¹ Vid. el artículo 4.1 *ejusdem*: “Las Administraciones Públicas actúan y se relacionan de acuerdo con el principio de lealtad institucional y, en consecuencia, deberán: (...) c) Facilitar a las otras

referencia constitucional del indispensable principio de coordinación entre administraciones, encontramos el mandato que la ordena en cuanto a la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas⁹²², coordinación policial⁹²³, planificación económica⁹²⁴ y competencias exclusivas del Estado⁹²⁵.

Las anteriores consideraciones fundamentan las comunicaciones de datos entre las Administraciones Públicas en el desempeño de sus funciones⁹²⁶, un tema

Administraciones la información que precisen sobre la actividad que desarrollen en el ejercicio de sus propias competencias. d) Prestar, en el ámbito propio, la cooperación y asistencia activas que las otras Administraciones pudieran recabar para el eficaz ejercicio de sus competencias. 2. A efectos de lo dispuesto en las letras c) y d) del apartado anterior, las Administraciones Públicas podrán solicitar cuantos datos, documentos o medios probatorios se hallen a disposición del ente al que se dirija la solicitud. Podrán también solicitar asistencia para la ejecución de sus competencias. 3. La asistencia y cooperación requerida sólo podrá negarse cuando el ente del que se solicita no esté facultado para prestarla, no disponga de medios suficientes para ello o cuando, de hacerlo, causara un perjuicio grave a los intereses cuya tutela tiene encomendada o al cumplimiento de sus propias funciones. La negativa a prestar la asistencia se comunicará motivadamente a la Administración solicitante. 4. La Administración General del Estado, las de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local deberán colaborar y auxiliarse para aquellas ejecuciones de sus actos que hayan de realizarse fuera de sus respectivos ámbitos territoriales de competencias. 5. En las relaciones entre la Administración General del Estado y la Administración de las Comunidades Autónomas, el contenido del deber de colaboración se desarrollará a través de los instrumentos y procedimientos que de manera común y voluntaria establezcan tales Administraciones. Cuando estas relaciones, en virtud del principio de cooperación, tengan como finalidad la toma de decisiones conjuntas que permitan, en aquellos asuntos que afecten a competencias compartidas o exijan articular una actividad común entre ambas Administraciones, una actividad más eficaz de los mismos, se ajustarán a los instrumentos y procedimientos de cooperación a que se refieren los artículos siguientes”.

⁹²² Vid. el artículo 156.1 de la Constitución Española: “Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles”.

⁹²³ Cfr. Constitución Española, artículo 148.1. “Las comunidades Autónomas podrán asumir competencias en las siguientes materias: (...) La coordinación y demás facultades en relación con las policías locales en los términos que establezca una ley orgánica”.

⁹²⁴ En la Constitución Española, artículo 149.1. “El Estado tiene competencia exclusiva sobre las siguientes materias (...) 13. Bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica”.

⁹²⁵ Vid. el artículo 149.1 de la Constitución Española, que textualmente establece: “El Estado tiene competencia exclusiva sobre las siguientes materias (...) Las bases del régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del régimen estatutario de sus funcionarios que, en todo caso, garantizarán a los administrados un tratamiento común ante ellas; el procedimiento administrativo común, sin perjuicio de las especialidades derivadas de la organización propia de las Comunidades Autónomas; legislación sobre expropiación forzosa; legislación básica sobre contratos y concesiones administrativas y el sistema de responsabilidad de todas las Administraciones Públicas”.

⁹²⁶ Vid. RUÍZ GARCÍA, J.: “Secreto Bancario y Hacienda Pública”, *Op. Cit.*, p. 176. el intercambio de información se refiere a todo tipo de datos (...) lo esencial es que hayan sido obtenidos por la Administración Tributaria, tanto Estatal como Autonómica en el desempeño de sus funciones.

sensiblemente especial para la Hacienda Pública española que vincula las leyes General Tributaria y de Protección de Datos en sus artículos 95, 11 y 12, respectivamente.

Aún cuando dichos preceptos plantean el intercambio de información en unos términos que pudiesen presentar algún equívoco, entendemos que la cesión no puede implicar en ningún caso la comunicación masiva de datos que no se ajusta a las premisas legales, cuyas particularidades se construyen tanto en la Ley General Tributaria como en Entidades Gestoras de la Seguridad Social, para la aplicación del sistema de Seguridad Social y la lucha contra el fraude en la percepción de pensiones, subvenciones y ayudas y en el Instituto Nacional de Empleo, para la lucha contra el fraude en la percepción de prestaciones por desempleo.

Toda vez que el intercambio de información supone una ida y vuelta a fin de considerar todos los intereses involucrados, la Ley General Tributaria especifica a favor de cuáles órganos, entes y Administraciones Públicas podrá ceder información la Agencia Española de Administración Tributaria:

a) Órganos del ministerio de Economía y Hacienda, para el cumplimiento de sus fines tributarios, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 95 de la Ley General Tributaria.

b) Servicios Jurídicos del Estado, para el desarrollo de sus funciones de defensa ante los Juzgados y Tribunales de Justicia, de los créditos tributarios de titularidad estatal, de conformidad con lo establecido en el artículo 38 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria.

c) Defensor del Pueblo, para el desarrollo de las funciones que le son propias, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 19.3 de la Ley Orgánica 3/1981 de 6 de Abril, del Defensor del Pueblo.

d) Administración de las Comunidades Autónomas, para la gestión, inspección y recaudación de sus ingresos tributarios, de conformidad con lo dispuesto en el art. 19 de la Ley 30/1983, de 28 de Diciembre, la Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas.

e) Administración de las Entidades Locales, para la gestión, inspección y recaudación de sus ingresos tributarios, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8 de la Ley 39/1988 de 28 de Diciembre reguladora de las Haciendas Locales.

Las mencionadas delegaciones, lejos de suponer una debilidad del sistema, verifican la preeminencia de la exacción tributaria, en el entendido de que la regla general es la protección de datos personales, cuyas justificadas excepciones se encuentran en una delimitada comunicación de datos entre las Administraciones Públicas que conforman un modelo de Estado de naturaleza mixta.

El intercambio de información entre las Administraciones que conforman el sistema español requiere un esfuerzo adicional de coordinación, a la vista de sus particularidades organizativas y de la experiencia internacional (específicamente la europea), para preservar de la mejor manera posible, el mantenimiento de los deberes de secreto y sigilo, garantías de los obligados tributarios que no se encuentran en el carácter ilimitado del derecho a la intimidad, sino en las propias construcciones del Derecho Tributario.

5.2. El intercambio de información internacional

El notable avance de las tecnologías de las comunicaciones también ha determinado dramáticas reducciones de sus costes, circunstancia que, aunada a la superación de barreras internacionales a la circulación de capitales, ha fomentado la integración de economías a nivel mundial, pero también ha supuesto nuevos retos ante la proliferación de posibilidades de evasión tributaria⁹²⁷.

La integración económica surgida, entre otras razones, por la superación de esas barreras, genera o fortalece la interdependencia, para la cual adquiere mayor importancia el diseño estratégico de las comunicaciones entre Administraciones Tributarias a nivel mundial, tanto en relación con la estructura y niveles de tributación de los sistemas

⁹²⁷ MARTÍNEZ, J. C.: *La crise de la justice internationale*, Pédone, Paris, 1975, p. 86.

tributarios, como en lo que concierne a la gestión de los mismos, en el entendido que la lucha contra la evasión fiscal no puede reducirse a la acción aislada de la administración de un país, actuando exclusivamente en su jurisdicción y con acceso exclusivamente a las informaciones a que pueda acceder en su territorio.

En la localización de las operaciones de una empresa, se considera cada vez con mayor atención las diferencias en los niveles de tributación, y en ocasiones, el grado de eficiencia de las Administraciones Tributarias, variables que permean las posibilidades de elusión y evasión. En este sentido, resulta imperativo que la Administración Tributaria considere los fenómenos y constantes cambios de la economía en general y de las nuevas formas de contratación en particular, identificando posibles problemas antes de enfrentarlos y así propiciar la correcta aplicación de normas legales, adecuadas a la regulación de temas tales como la planificación impositiva; los refugios tributarios; los regímenes tributarios preferenciales; los precios de transferencia; los instrumentos financieros; el comercio electrónico; las transferencias de utilidades disimuladas como transacciones sujetas a menor impuesto y la llamada *thin capitalization*.

En este marco se produce el intercambio de información a nivel internacional y de diversas maneras, incluso sin que medie un compromiso vinculante al intercambio, es decir, de una manera informal cuya utilidad es innegable, aún cuando esta fuente adolezca de ciertos inconvenientes por falta de suficiente respaldo jurídico, tales como su carácter esporádico, inarticulado y sujeto tanto a limitaciones legales internas del país informante, como a su buena voluntad en cuanto a la oportunidad, extensión y forma en que serán prestadas las informaciones.

Para solventar dichas incidencias, es conveniente la celebración de acuerdos entre países para garantizar el acceso controlado a los medios y fuentes, en tiempo y forma adecuados, es decir, que incluya ciertos límites como la confidencialidad⁹²⁸, la obtención

⁹²⁸ En palabras de DE LA VILLA GIL, se hace referencia a la información “inquisitiva” o investigadora “la referente a otras cuestiones de índole general no tiene por qué venir afectada por tal restricción” (...) el carácter de confidencialidad “no se define en términos absolutos y objetivos, sino que se vincula al tratamiento que obtienen las informaciones de carácter interno. La violación del secreto conlleva, por otra parte, las sanciones que el Derecho Administrativo o, en su caso, el penal tengan establecidas para cada caso. Pero se admite que la comunicación se efectúe a las personas o autoridades encargadas de las operaciones que integran los ciclos jurídicos tributarios. Desde el punto de vista objetivo, se diferencian las funciones de la Administración en materia tributaria, distinguiendo las de gestión (liquidación y recaudación), de las de resolución de las reclamaciones que contra aquéllas puedan suscitarse (recursos).

de información de manera subsidiaria, cuya obtención no implique un esfuerzo administrativo desproporcionado pero sí recíproco, en el compromiso de que será utilizada para los fines para los cuales ha sido requerida.

5.3. La experiencia europea de intercambio de información

La Unión Europea ha supuesto mucho más que la eliminación de fronteras interestatales, ha supuesto una cantidad de cambios y transformaciones que suponen el incremento de un intercambio comercial que se podría convertir⁹²⁹, como hemos dicho, en posibles escapes a la imposición tributaria⁹³⁰. En este escenario de libre circulación, se

Subjetivamente se refiere a “personas o autoridades (incluidos los Tribunales y órganos administrativos)”. La formulación abarca todos los casos posibles, ya que distingue las vías administrativa y jurisdiccional; y dentro de aquélla, los supuestos en que la actuación corresponde a una persona individual o a un órgano colegiado, bien en relación con la función de Gestión Tributaria, o con la de resolución de reclamaciones que se susciten contra ella. Las autoridades destinatarias de la información pueden revelarla en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales. Una vez que la información adquiere este grado de publicidad es susceptible de ser desgajada, servir a fines distintos, e incluso utilizarse como medio de prueba. *Vid.* DE LA VILLA GIL, J. M.: “Intercambio de información fiscal”, AA.VV.: *Estudios de doble imposición. XXXIII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, p. 587. Sin embargo, DELGADO PACHECO apunta que: “la negociación entre Estados interesados marcará el nivel exacto de tales posibilidades”; *Vid.* también DELGADO PACHECO, A.: “La asistencia mutua entre Administraciones Tributarias”, *Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, número 6, 1990, p. 14. Por parte de la doctrina que ha estudiado la materia, *Vid.*, también, GRAU RUIZ, M. A.: “La interacción entre los diferentes instrumentos jurídicos que permiten el intercambio de información en el ámbito comunitario”, *Noticias de la Unión Europea*, número 254, 2006 y, del mismo autor, “Convention on mutual administrative assistance in tax matters and Community rules: how to improve their interaction?”, *EC Tax Review*, número 4, 2006; WISSELINK, A.: “Internacional Exchange of tax information between European and other countries”, *EC Tax Review*, número 2, 1997; RUSSO, R.: “The 2005 OECD Model Convention and Commentary: an other view”, *European Taxation*, volumen 45, número 12, 2005.

⁹²⁹ La movilidad y dinamismo que supone la eliminación de fronteras deviene prioritaria “la política de acercamiento interestatal”, DE LA VILLA GIL, J. M.: “Intercambio de información fiscal”, AA.VV.: *Estudios de doble imposición. XXXIII Semana de Estudios de Derecho Financiero, Op. Cit.*, pp. 583 y 584.

⁹³⁰ *Cfr.* FERNÁNDEZ AMOR advierte acerca de la posibilidad de que la riqueza de los Estado “traspase las fronteras y “escape” a su poder de imposición”, en FERNÁNDEZ AMOR, J.: “La utilización de nuevas tecnologías para intercambios de información en la cooperación administrativa y la elaboración estadística en la Comunidad Económica Europea. Su aportación al proceso de Unión Europea”, *Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, número 13, 1993, p. 54. Acerca del resto de la doctrina que han estudiado la materia, *Vid.* ADELER, J.: “Exchange of information needs protection for taxpayers”, *International Tax Review*, London, 2005; MARTÍNEZ GINER, L. A.: *La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados*, Iustel, Madrid, 2008; CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2000; y, del mismo autor, “Intercambio de información y asistencia mutua”, en *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, CISS-Kluwer, Madrid, 2006 y “La cláusula de intercambio de información articulada en los Convenios de Doble Imposición”, AA.VV.: *Fiscalidad*

presenta cada vez más la necesidad de impulsar el intercambio de información tributaria a nivel intracomunitario⁹³¹, a través de obligaciones recíprocas basadas en la colaboración⁹³².

El vínculo que liga a los países miembros consiste en la realización de compromisos políticos adquiridos en el marco del Consejo Europeo o condicionados por la no discriminación prevista en el Tratado⁹³³. Dichos compromisos pueden llegar a afectar los sistemas jurídicos internos imponiendo límites a su soberanía⁹³⁴, un proceso de

Internacional, Centro de Estudios Financieros, volumen 3, 2007; FERNÁNDEZ MARÍN, F.: *El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado en la Unión Europea*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006, y del mismo autor *La tutela de la Unión Europea al contribuyente en el intercambio de información tributaria*, Atelier, Barcelona, 2007; CRUZ AMORÓS, M.: “El intercambio de información y el fraude fiscal”, *Información Comercial Española ICE*, número 825, 2005; DE FRANCISCO GARRIDO, R.: “La cooperación multilateral en el ámbito de la OCEDE”, *Cuadernos de Formación, Instituto de Estudios Fiscales*, volumen 3, 2007; DIMITROVA, J.: “OECD uptades exchange of information Standard in model treaty”, *Journal of Internacional Taxation*, 2005; GARCÍA PRATS, F. A.: “Exchange of information Under article 26 of the UN Model Tax Convention”, *Bulletin for Internacional Fiscal Documentation*, volumen 53, número 12, 1999; del mismo autor: “La cooperación Administrativa internacional en materia tributaria en los arbores del siglo XXI”, *Información Fiscal*, número 71, 2005 y también “Cooperación administrativa internacional en materia tributaria. Derecho tributario global”, *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, número 3, 2007; GRAU RUIZ, M. A.: “La revitalización del intercambio de información en el marco de los convenios para evitar la doble imposición internacional”, AA.VV.: *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor CALVO ORTEGA*, Tomo II, Lex Nova, Valladolid, 2005.

⁹³¹ La eficacia del intercambio de información llega a ser tal que se exige su presencia en una la mayoría de los convenios de doble tributación, CARBAJO VASCO, D.: *El intercambio de información en los Convenios de Doble Imposición Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1985, p. 62.

⁹³² Como señala DE LA VILLA GIL, J. M.: “Intercambio de información fiscal”, AA.VV.: *Estudios de doble imposición. XXXIII Semana de Estudios de Derecho Financiero, Op. Cit.*, pp. 583 y 584: “El ejercicio de la soberanía tributaria implica, pues, la necesaria colaboración de los Estados, dadas la movilidad y dinamismo (de personas y capitales). La colaboración internacional a través del intercambio informativo deviene así objeto prioritario de la política de acercamiento interestatal, concretándose, históricamente, en obligaciones recíprocas, articuladas en diferentes tipos de normas jurídicas”.

⁹³³ *Vid.* MACERA TIRAGALLO, B. F.: “Una metodología para el Derecho comparado europeo (Derecho público comparado y Derecho administrativo europeo)”, *Revista de Administración Pública*, número 169, 2006, pp. 495 a 496.

⁹³⁴ *Cfr.* VILLAR EZCURRA refleja varios ejemplos de los límites que mencionamos en materias financiera y tributaria, tales como los ingresos patrimoniales respecto de las normas sobre ayudas de Estado; ingresos monopolísticos; normas sobre política de la competencia; política monetaria; régimen de las ayudas de Estado y varios más, en VILLAR EZCURRA, M.: “Exigencias del Derecho Comunitario a la metodología del Derecho Financiero y Tributario”, *Revista Crónica Tributaria*, número 100, 2001, pp. 23 a 47. *Vid.*, también, MACERA TIRAGALLO, B. F.: “Luces y sombras de la jurisprudencia reciente del TJCE en materia de responsabilidad de los Estados por incumplimiento del Derecho comunitario” *Responsabilidad patrimonial de los poderes públicos*, AA.VV.: *III Coloquio Hispano-Luso de Derecho Administrativo*, Coordinación a cargo de CALONGE VELÁZQUEZ, A. y MARTÍNEZ LÓPEZ-MUÑIZ, J. L., Valladolid, 1997/1999, pp. 201 a 216.

unificación del Derecho Financiero y Tributario⁹³⁵ que goza de supremacía frente a los sistemas internos de los países miembros⁹³⁶ sobre los que tiene aplicación directa⁹³⁷.

No cabe duda de que Comunidad Europea ha traído consigo múltiples beneficios al viejo continente, aunque esta unión genere el ejercicio de competencias normativas que deja en entredicho la reserva de ley de cada uno de los miembros, tanto a nivel formal como a nivel material, toda vez que los actos jurídicos emanados del Consejo por decisión unilateral o junto al Parlamento, suponen el sacrificio de una cuota parte de su Democracia, prescindiendo incluso de la incorporación siquiera formal a los ordenamientos internos⁹³⁸.

Cabe destacar la diferencia de lo que ocurre con respecto del Derecho Internacional, para cuya elaboración e interpretación se deberán observar los distintos tipos de Convenios internacionales en la materia, tanto multilaterales como bilaterales, y a

⁹³⁵ Para FALCÓN Y TELLA, opinión que comparte CAYÓN GALIARDO, podría surgir una nueva rama del Derecho: el Derecho Financiero Comunitario, en FALCÓN y TELLA, R.: *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*, Civitas, Madrid, 1988. CAYÓN GALIARDO, A.: “Comentario a las disposiciones financieras: Artículos. 199 a 209”, AA.VV.: *Tratado de Derecho Comunitario Europeo*, Tomo I, Civitas, Madrid, 1986.

⁹³⁶ En la Sentencia Costa/ENEL de 1964, se sienta la primacía del Derecho comunitario, entendida como “exigencia existencial” de las Comunidades.

⁹³⁷ El Tribunal Europeo ya ha tenido oportunidad de pronunciarse al respecto, cuando refiere la prevalencia de normas comunitarias en la conocida Sentencia VAN GEND & LOOS en el sentido de que el Derecho comunitario no nace solamente cuando el Tratado tenga una atribución explícita, sino también “debido a las obligaciones que el Tratado impone de manera bien definida tanto a los particulares como a los Estados miembros y a las instituciones comunitarias”.

⁹³⁸ Este sacrificio se produce tanto en cuanto auto-imposición o atribución de competencia a un órgano de representación popular, como exigencia de un determinado rango o eficacia de determinadas disposiciones o actos normativos. *Vid.*, ORÓN MORATAL, G.: “Consecuencias de la integración”, AA.VV.: *La armonización Fiscal en la Comunidad Económica Europea*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1990, p. 155 y ss.

sus modos de elaboración y de interpretación⁹³⁹, pero siempre atendiendo los principios de no discriminación y de reciprocidad, y a garantías como la del derecho de propiedad⁹⁴⁰.

De vuelta a la experiencia europea, recordamos que España se incorpora a la Comunidad Económica Europea en un momento en el cual se produce un cambio fundamental en relación con su propia normativa interna, en cuanto a los deberes de información, y en especial, los deberes de colaboración de terceros con trascendencia tributaria, aumentado las directrices de la normativa contenida en la Ley 10/1985 que hemos analizado anteriormente, y que supone una importante reforma de la Ley General Tributaria.

Lo dicho, en combinación con la suscripción de convenios y cumplimiento de Directivas, han influido en el auge actual del desarrollo de su normativa a nivel internacional y específicamente intracomunitario⁹⁴¹.

En esta evolución cobra protagonismo el Real Decreto por medio del cual se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la CEE sobre intercambio de información⁹⁴², entre otras razones por su importancia, al sistematizar las tres modalidades

⁹³⁹ En este sentido es común que las organizaciones internacionales brinden criterios de interpretación ajenos a las previsiones constitucionales relativas a la adopción de Convenios internacionales. Vid. CAMAÑO ANIDO, M. y CALDERÓN CARRERO, J.: "Globalización Económica y Poder Tributario: Hacia un nuevo Derecho Tributario", *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, número 114, 2002, p. 262 y ss.

⁹⁴⁰ Vid. PÉREZ ROYO, J.: "El Derecho de Propiedad y la prohibición de discriminación en su disfrute como límites al poder tributario en el Convenio Europeo de Derecho Humanos", *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, número 109-110, 2001, p. 23 y ss.; en el mismo sentido SOLER ROCH, M. T.: "Deberes tributarios y Derechos Humanos", *Op. Cit.*, pp. 112 y 113; FALCÓN Y TELLA, R.: "El carácter reservado de la información tributaria: la Sentencia SAUNDERS y sus consecuencias sobre el Ordenamiento interno", *Quincena Fiscal*, número 12, 1997, pp. 5 a 8.

⁹⁴¹ Cabe destacar que sobre la base del artículo 3.1 de la Orden de 9 de febrero de 1988, algunos de los procedimientos previstos, también son de aplicación para el intercambio de datos tributarios en el marco de Convenios bilaterales o multilaterales en los que España sea parte.

⁹⁴² Vid. el Real Decreto 1.326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la CEE sobre intercambio de información, regula la aplicación de la Directiva 77/799/CEE, que a su vez dispone la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos. La recién mencionada Directiva junto con la Directiva 79/1070/CEE, fueron desarrolladas por el sistema jurídico español sobre la base normativa de la autorización de la Disposición Adicional vigésimo octava de la Ley 21/1986, de 27 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 1987, en cumplimiento de la cual se dictó posteriormente el Real Decreto 1.326/1987, de 11 de septiembre.

de realizar el intercambio: previa solicitud⁹⁴³, de forma automática y de forma espontánea, así como la tramitación de la información en los supuestos de intercambio, previa solicitud o por intercambio espontáneo, llegando incluso a prever la posible presencia en España de agentes o funcionarios de la Administración Tributaria de los Estados miembros, con la finalidad de lograr una colaboración más estrecha y más eficaz⁹⁴⁴.

Para AGULLÓ AGÜERO, estos procedimientos se elaboraron de manera deficiente e incluso con lagunas, entre las cuales destaca la sola mención referencial con la que alude, sin más, a los canales administrativos por los que se debe transmitir la información, y obviando una posible intervención del interesado a lo largo del procedimiento⁹⁴⁵.

Nos referíamos al intercambio de información previa solicitud de las autoridades competentes de Estados miembros de la Unión Europea, cuya articulación requiere de la concurrencia de tres requisitos: respecto del ámbito objetivo, del órgano autorizado para realizar la solicitud y de la tramitación en sí.

Primer requisito: exigencia objetiva. La solicitud de información “rogada” sólo pueden consistir en datos, informes o antecedentes con trascendencia para la correcta liquidación⁹⁴⁶ de los impuestos que en cada Estado miembro graven la renta o el patrimonio⁹⁴⁷, así como algunos otros⁹⁴⁸ pero siempre y cuando dichos datos estén

⁹⁴³ Este mecanismo de obtención de información a petición de parte ha sido definida como “rogada” por DE LA VILLA GIL, J. M.: “Asistencia Administrativa”, AA.VV.: *Relaciones Fiscales Internacionales*, Instituto de Estudios Fiscales, 1990, p. 339.

⁹⁴⁴ *Vid.* el artículo 7 del Real Decreto 1.326/1987.

⁹⁴⁵ *Vid.* AGULLÓ AGÜERO, A.: “Intercambio de información tributaria y Derecho de la Información (Notas sobre la incorporación al derecho interno de las Directivas comunitarias en materia de Intercambio de Información”, *Op. Cit.*, p. 48.

⁹⁴⁶ La expresión del artículo 1.1 de la Directiva 77/799/CEE acerca de una “correcta liquidación” permite a HERRERA MOLINA suponer que sólo pueden exigirse datos precisos para una comprobación o investigación ya iniciada, descartando la solicitud de situaciones que no estén en relación con hechos imponderables ya devengados, en HERRERA MOLINA, P. M.: *La potestad de información tributaria sobre terceros*, *Op. Cit.*, p. 162.

⁹⁴⁷ En tal sentido, los apartados 2 y 3 del artículo 1 del Real Decreto 1.326/1987, especifican qué impuestos considera que gravan la renta o el patrimonio respecto a los Estados miembros remitiendo a los apartados segundo y tercero del artículo 1 de la Directiva 77/799/CEE, de 19 de diciembre.

relacionados “con una concreta persona o entidad”, excluyendo así peticiones genéricas⁹⁴⁹ y con la clara intención de hacer una obligada referencia a casos concretos⁹⁵⁰.

Segundo requisito: se refiere al Ministro de Economía y Hacienda como órgano competente para solicitar los datos que se dirijan a las autoridades competentes de los demás Estados miembros de la Unión Europea⁹⁵¹, y como destinatario de las peticiones de información en el mismo sentido⁹⁵², sin perjuicio de una posible delegación administrativa⁹⁵³.

La solicitud de información que realice el delegado del Ministro de Economía y Hacienda, es decir, el Secretario General de Hacienda, puede provenir a su vez de los Centros Directivos que tengan atribuida la dirección de la gestión o inspección de los impuestos que graven la renta o el patrimonio, el Impuesto sobre el Valor Añadido y los Impuestos Especiales de fabricación; de los órganos de gestión o de inspección de carácter central integrados en ellos; de órganos periféricos que a su vez tramitarán la solicitud a través de la Delegación de Hacienda Especial e incluso, de órganos competentes de las Comunidades Autónomas que tengan cedido el Impuesto sobre el Patrimonio, o el Impuesto sobre el Valor Añadido en fase minorista, y necesiten de la información para liquidarlos.

⁹⁴⁸ Tales como el Impuesto al Valor Añadido y los Impuestos Especiales de fabricación. En concreto, el artículo 1, primer apartado, que ha sido redactado por el artículo 5 del Real Decreto 1.624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifican otras normas tributarias.

⁹⁴⁹ *Cfr.* AGULLÓ AGÜERO, A.: “Intercambio de información tributaria y Derecho de la Información (Notas sobre la incorporación al derecho interno de las Directivas comunitarias en materia de Intercambio de Información”, *Op. Cit.*, p. 49.

⁹⁵⁰ Exigencia que deriva del artículo 1.1 de la Directiva Comunitaria, en HERRERA MOLINA, P. M.: *La potestad de información tributaria sobre terceros*, *Op. Cit.*, p. 162.

⁹⁵¹ *Cfr.* con el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el Procedimiento de aplicación de las Directivas de la Comunidad Europea sobre intercambio de información tributaria habilita como órgano competente para efectuar la solicitud dirigida a las autoridades competentes de los demás Estados miembros de la Unión Europea, al Ministro de Economía y Hacienda.

⁹⁵² Según establece el artículo 1.5 de la Directiva 77/799/CEE, coincidiendo en señalar a su homólogo, o un representante autorizado.

⁹⁵³ Tal y como preceptúa el artículo 1.1. de la Orden de 9 de febrero de 1988, el Ministro de Economía y Hacienda podrá delegar las peticiones y solicitudes de información en el Secretario General de Hacienda.

De esta manera la competencia para dar curso a la petición de información corresponde a la Secretaría General de Hacienda, quien deberá requerir a los Centros directivos dependientes de ella, a las Delegaciones de Hacienda Especiales, o a las Comunidades Autónomas, según lo indican las normas que regulan la colaboración tributaria en materia de obtención de información tributaria sobre terceros, entre la Administración del Estado y la de la Comunidad Autónoma, para que efectúen las actuaciones necesarias sin que se establezca un plazo de transmisión, debiendo ser atendida en el plazo más breve posible.

Tercer requisito: para la tramitación de la solicitud, lo primero será corroborar que los datos no hayan sido suministrados en cumplimiento de un deber general de información, que no descansen en poder de la Administración Tributaria y que se hayan agotado las fuentes habituales de información del Estado solicitante⁹⁵⁴, lo cual implica que el procedimiento se deberá utilizar con carácter subsidiario⁹⁵⁵. Si se verifica como realizado este procedimiento, se podrán llevar a cabo “las actuaciones inquisitivas o de información que sean precisas”⁹⁵⁶, por vía de captación o de obtención directa de información.

Comprobado que la información no obre ya en poder de la Administración y que no tuviesen otra manera de acceder a ella, se dirige la solicitud a la Secretaría General de Hacienda quien a su vez la dirigirá al órgano competente del Estado solicitante, finalizando el procedimiento.

Sin embargo, existe también la posibilidad de que concurren circunstancias que no posibiliten facilitar la información: dificultades graves que impidan su obtención,

⁹⁵⁴ Subsidiaridad que opera sobre la base del artículo 2.2. del Real Decreto 1.326/1987. Al respecto, señala la Directiva 77/799/CEE que “la autoridad competente del Estado requerido no estará obligado a dar curso a esta solicitud cuando la autoridad competente del Estado peticionario no haya agotado sus propias fuentes habituales de información, fuentes que hubiera podido utilizar, según las circunstancias, para obtener las informaciones solicitadas sin correr el riesgo de perjudicar la obtención del resultado buscado”.

⁹⁵⁵ Con la excepción de los casos en los cuales exista fundada sospecha acerca de la posibilidad de que dicha solicitud resulte contraproducente a efectos de provocar maniobras dirigidas a ocultar información, en DE LA VILLA GIL, J. M.: “Intercambio de información fiscal”, AA.VV.: *Estudios de doble imposición. XXXIII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Op. Cit., p. 586.

⁹⁵⁶ Según establece el artículo 3.2 del Real Decreto 1.326/1987 se autoriza a la Inspección de los Tributos para “realizar las actuaciones inquisitivas o de información que sean precisas”.

improcedencia de la solicitud, por cuanto le serían aplicables los límites señalados en el propio Real Decreto mencionado *supra*, tales como la posibilidad de divulgar un secreto comercial, industrial o profesional, o un procedimiento comercial, o la contravención del orden público en base al principio de reciprocidad.

En estos casos el Secretario General de Hacienda deberá informar al Ministro de Economía y Hacienda quien advertirá a la autoridad competente del Estado miembro solicitante los motivos por los cuales no se aporta la información solicitada.

Al lado del intercambio de información previa solicitud de las autoridades competentes de Estados miembros de la Unión Europea o “información rogada”, se encuentra otra forma de intercambio de información: el intercambio automático.

El intercambio automático de información tributaria entre Estados miembros de la Unión Europea, se produce de manera similar a la que se realiza en el ámbito interno, nacional, toda vez que se producen los caracteres de ausencia de previa solicitud, periodicidad, regularidad y reciprocidad⁹⁵⁷.

Por medio de este tipo de procedimiento se efectúa un flujo de información continuo y adecuado a un plan pactado de antemano por los Estados involucrados. Se trata de la articulación del artículo 4 del Real Decreto 1.326/1987 para los supuestos que se determinen en el marco del procedimiento de consulta, un precepto que posibilita a las autoridades competentes la adopción de acuerdos bilaterales o bien convenios multilaterales, a través de comités integrados por las autoridades de los Estados implicados o del conjunto de los Estados miembros y la Comisión.

Por último, el intercambio espontáneo de información se presenta como el tercer canal de acceso a la información que obra en poder de una Administración Tributaria de otro estado miembro.

⁹⁵⁷ Para DE LA VILLA, la transmisión sistemática y continuada de diversas categorías de rentas tales como dividendos, intereses, cánones o pensiones generadas en un Estado contratante y percibidas por los residentes del otro Estado constituye un preciado instrumento para el Servicio de Inspección del Estado receptor. Este flujo periódico implica una actuación recíproca, en DE LA VILLA GIL, J. M.: “Intercambio de información fiscal”, AA.VV.: *Estudios de doble imposición. XXXIII Semana de Estudios de Derecho Financiero, Op. Cit.*, p. 586.

Hemos mencionado anteriormente los caracteres de este modo de intercambio y, sin ánimo de resultar reiterativos, recordamos que se trata de un intercambio en el cual se observa arritmia en la frecuencia de su realización, producto de la desafección de un plan previo, regular y continuo⁹⁵⁸.

Como recordamos, el deber de informar nace cuando un Estado adquiere conocimiento de una conducta que implica un riesgo de defraudación para otro Estado comunitario. Algunos de los casos se refieren a conductas que se presumen o a comportamientos lícitos que originan una sujeción o un incremento de la cuantía de la deuda tributaria de los impuestos de otro Estado miembro.

Terminamos con la comparación de las modalidades de cumplimiento de información que refiere la Ley General Tributaria a los ciudadanos y las directivas comunitarias a los Estados miembros. En ambos casos nos encontramos, por un lado, con deberes que surgen de un requerimiento o solicitud individualizada, y por otro, con deberes impuestos genérica y directamente por las normas, que deben llevarse a cabo bien con carácter periódico, bien ante situaciones concretas que implican un riesgo de defraudación.

⁹⁵⁸ Vid. DE LA VILLA GIL, J. M.: “Intercambio de información fiscal”, AA.VV.: *Estudios de doble imposición. XXXIII Semana de Estudios de Derecho Financiero, Op. Cit.*, p. 586.

6. Recapitulación del Capítulo III: Sujetos intervinientes en la obtención de información tributaria

En el ámbito subjetivo de los deberes de información se encuentran el destinatario de la información y quien esté llamado a cumplirlos debido a un deber jurídico general, un deber jurídico particular o una obligación.

La sujeción a los deberes de información se produce por un mandato que puede nacer de la ley o de la potestad administrativa. En virtud del deber jurídico tributario de carácter individual, surgen unos vínculos jurídicos que pueden recaer tanto en los sujetos obligados como en otros sujetos distintos del sujeto pasivo de la obligación material, de allí se clasifica la información según se refiera a información propia o de terceros.

Cabe distinguir deberes de información impuestos directamente por las normas de forma genérica, bien con carácter periódico, bien ante situaciones concretas que implican un riesgo de defraudación de otros que surgen en virtud de un requerimiento o previa solicitud individualizada.

A nivel estatal, la competencia para la obtención de información que tienen los órganos de Inspección y de recaudación supera a la de los órganos de gestión, que no disponen de potestad de obtención de información. Cuando la necesiten deberán solicitarla a los órganos de Inspección, ya que no pueden emitir requerimientos dirigidos a estos efectos.

Las Comunidades autónomas de régimen general deben primero que todo identificar si las actuaciones que deben realizarse para la obtención de información se ubican dentro o fuera de su territorio. En el primer caso, poseen plenas competencias para la obtención de información relacionada con los tributos propios y también con los tributos cedidos, por delegación del Estado; mientras que cuando se refieran a actuaciones que deban realizarse fuera del territorio de la Comunidad deben actuar con la colaboración de la Inspección del Estado cuando se refieran a actuaciones que deban realizarse fuera del territorio de la Comunidad.

Igual delimitación territorial debe hacerse respecto de las Comunidades Autónomas en régimen especial de Concierto o Convenio, las cuales detentan competencias realizar actuaciones de obtención de información en su circunscripción territorial, pero una vez fuera de la misma, es necesario que actúe la Inspección de tributos del Estado.

En cuanto al ámbito local, regido también por la Ley General Tributaria y demás leyes estatales concernientes a esta materia, ostentan las competencias de obtención de información dependiendo del tributo del cual se trate, siempre que se lleve a cabo dentro de su territorio, fuera del cual será necesario que las lleven a cabo los órganos correspondientes de la Comunidad Autónoma o los órganos del Estado, obedeciendo al ámbito de tales actuaciones.

Del análisis de las modalidades previstas para llevar a cabo el intercambio de información en el ámbito internacional entre Estados miembros de la Unión europea, desarrolladas por las Directivas concernientes a esta materia, se concretan en los mecanismos de intercambio que veíamos respecto de las Administraciones estatales: previa solicitud, de forma automática y de forma espontánea.

Una manera de preservar el secreto es regular minuciosamente los casos en los cuales cabe romperlo, para así proteger el interés público que deriva en el correcto funcionamiento del Estado. En este aspecto, creemos que las excepciones a la prohibición de cesión de los datos ha ido menoscabando el Derecho a la intimidad, llegándose más allá de cesiones en colaboración con causas judiciales, hasta alcanzar un nivel internacional que se justifica en que las Administraciones mal podrían actuar como compartimentos estancos, pudiendo hablarse de la regulación mínima y básica de un entramado o red de intercambio de información a todos los niveles de Gobierno.

7. Summary of Chapter III: Intervening subjects in the obtaining of tributary information

In the subjective scope of the duties of information, there is the recipient of the information and whoever steps in this role by virtue a legal general duty, a legal individual duty or an obligation.

The dominance over to the duties of information may arise by a mandate originating from the Law or an administrative power. By operation of the legal tributary obligation of individual character, legal bonds may fall on the obliged subjects as well as on other subjects different from the primary obliged subject. By its origin information is classified as information coming from oneself or coming 3rd party information.

It is possible to distinguish blanket duties of information, either with periodic character, or arising from concrete situations that imply a risk of fraud from which a requirement or previous individualised request are made.

At the state level, the competence for obtaining information that the Inspection bodies have and collection surpasses that of the management bodies, who do not have the power to obtain information. When needed, the latter must request it to the former, since they cannot emit directed requirements to this end.

At the local level, Autonomous Communities must first identify whether or not the activities that must be undertaken to obtain information are located inside or outside their territory. If within the territory they have total competence to obtain information related to their own taxes and those yielded tributes by delegation of the State. If outside their territory, the Community they must seek the collaboration of the Inspection of the State. Equal territorial delimitation must be made with respect to the Autonomous Communities' special regime of Concert or Agreement, which hold competitions to perform activities to obtain information in their territorial circumscription, but once outside the same the Inspection of tributes of the State will act instead. In relation to the local scope, also governed by the Tributary General Law, and other state laws concerning

this matter, they show the competences for obtaining information depending of the tax whenever it is carried out within their territory.

In relation to international element, the exchange of information between Member States of the European Union, as envisaged by the Directives concerning this matter, they takes shape in the exchange mechanisms similar to those in the national state Administrations: previous request, automatic and spontaneous supply.

A way to preserve the privilege is to regulate meticulously the cases in which it is possible to break it, thus protecting the public interest that derives from the correct functioning of the State. In this aspect, the writer thinks that the exceptions to the prohibition to the disclosure of the data have been diminishing the right to privacy beyond accepted collaboration with judicial causes. At an international level, the exception is justified by asserting that Administrations cannot act without cooperating among themselves, hence establishing the minimum and basic regulation, and the framework or network of exchange of information, all levels of Government.

CAPÍTULO IV

La obtención de información en los procedimientos tributarios

“El modo de dar una vez en el clavo, es dar cien veces en la herradura”.

Miguel de Unamuno (1864-1936).

1. Consideraciones previas

En virtud de la normativa tributaria se impone a los contribuyentes una serie de deberes cuyo objetivo es el de aportar a la Administración datos o información que supongan el conocimiento de hechos de la realidad, trascendentes para la función específica de la posterior aplicación de los tributos⁹⁵⁹.

Para llevar a buen término esta función, la Administración Tributaria demanda la colaboración de los administrados hayan o no realizado el hecho imponible⁹⁶⁰, a través de su potestad de obtención de información. Dicha potestad consiste en un poder-deber⁹⁶¹, y es independiente a la realización del hecho imponible⁹⁶².

La información que obtiene la Administración Tributaria puede provenir de sus propios órganos internos o de fuentes externas, en virtud de la manifestación del deber de colaboración⁹⁶³, o de la actividad de la Administración mediante actuaciones de oficio o “instrumentos”, como diría SÁINZ MORENO⁹⁶⁴, cuyo propósito será descubrir y

⁹⁵⁹ Cfr. con el artículo 29 de la Ley General Tributaria.

⁹⁶⁰ Es necesario destacar la independencia de la carga de la prueba del hecho imponible y su relación con los deberes de información, toda vez que el conocimiento de éste por parte de la Administración Tributaria es posterior a su realización. En este sentido, HERRERA MOLINA, P. M.: *La potestad de información tributaria sobre terceros*, Op. Cit., p. 40.

⁹⁶¹ Para HERRERA MOLINA, esta actividad se puede definir como “el poder-deber en virtud del cual la Administración investiga y comprueba el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios”, en HERRERA MOLINA, P. M.: *La potestad de información tributaria sobre terceros*, Op. Cit., p. 38.

⁹⁶² Según HERRERA MOLINA: “Estos deberes despliegan eficacia aun cuando recaigan sobre personas que no hayan realizado el hecho imponible del tributo, pues esta circunstancia negativa sólo constará a la Administración una vez ejecutada su labor inspectora”, en HERRERA MOLINA, P. M.: *La potestad de información tributaria sobre terceros*, Op. Cit., p. 40.

⁹⁶³ Vid. GUÍO MONTERO, F.: *El contribuyente ante la Inspección de Hacienda*, Op. Cit., 3º edición, pp. 223 a 225.

⁹⁶⁴ Para SÁINZ MORENO se manifiesta en contra de que el procedimiento tributario se exprese como función tributaria, en tal sentido señala “puesto que la función es una responsabilidad, la responsabilidad de que el sistema financiero funcione bien (...) El gasto público sí es una función financiera, la actividad si es una función, pero no lo es, a mi juicio, ningún procedimiento fiscal: los procedimientos fiscales son instrumentos, no son funciones”, en SÁINZ MORENO, J.: *Teoría del Procedimiento Fiscal*, Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Autónoma de Madrid, 1985, p. 69.

comprobar si la verdad material de los hechos constituye presupuesto de la obligación tributaria⁹⁶⁵, tratando de mantener el equilibrio en su actividad para no avasallar al contribuyente⁹⁶⁶.

La obtención de esta información externa no ha sido considerada como una tarea típica o exclusivamente inspectora, habiendo sido encomendada a diversos órganos de gestión, sin embargo, es indiscutible que la Inspección es la primera, y en muchos casos la única, interesada en que se recabe esta información, puesto que será la destinataria final de la misma.

Hemos visto a lo largo de nuestro trabajo cómo la veracidad de la información redunda en 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 la Administración Tributaria, y ahora nos disponemos a acometer el estudio de la ordenación jurídica de los medios y actuaciones oportunas para alcanzar el objetivo previsto.

La necesidad de verificar la situación económica de los obligados tributarios, la progresión en la investigación de los datos con trascendencia tributaria resultarían más llevaderas y la gestión del tributo más eficaz, en la medida en la cual se disponga de datos suficientes para conocer la realidad económica de cada contribuyente. A ese fin se encaminan las actuaciones de obtención de información tributaria.

⁹⁶⁵ En este sentido se han pronunciado tanto HERRERA MOLINA como PALAO TABOADA, en HERRERA MOLINA, P. M.: *La potestad de información tributaria sobre terceros*, *Op. Cit.*, p. 39; y PALAO TABOADA, C.: “La potestad de obtención de información de la Administración Tributaria y sus límites”, AA.VV.: *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA*, *Op. Cit.*, p. 127.

⁹⁶⁶ Tal y como señala PALAO TABOADA con relación a la proporcionalidad que debe observar la Administración en la realización de sus actividades, en PALAO TABOADA, C.: “La potestad de obtención de información de la Administración Tributaria y sus límites”, *Op. Cit.*, p. 133.

2. Formas de obtener información

Es indiscutible el valor que desde siempre ha tenido la información. Tampoco caben dudas acerca del auge que ha venido cobrando en los últimos tiempos, en los cuales se vive una adaptación por los cambios y avances tecnológicos que demandan igual rapidez de adaptación en todos los sentidos, algo a lo cual no escapa la obtención de datos.

Estos vertiginosos, voluminosos y a veces abrumadores cambios, arrastran también la nueva manera de entender los procedimientos tributarios de obtención de datos y de la información, toda vez que suponen unas variaciones que requieren diferente forma de gestión, una gestión con mayor base contributiva pero también más individualizada, al introducir nuevos métodos en los cuales el contribuyente alcanza una labor casi protagónica, en un escenario en el cual se hace necesario un esfuerzo que equilibre sus deberes de información.

Sin perjuicio de las consecuencias que sufre directamente el contribuyente afectado por el dato obtenido, la inseguridad jurídica del efecto externo supone una presión fiscal indirecta que ameritaría desempolvar la técnica del Texto Refundido que reúna todas las obligaciones concretas de información, modelos, plazos, centros competentes, centros de mecanización y todos los extremos relacionados con los deberes de información⁹⁶⁷.

En dicho texto deberán cobrar un rol casi protagónico tanto la subsidiariedad como presupuesto de las solicitudes de información, como la proporcionalidad en dichos requerimientos, para evitar posibles desviaciones de poder en las modalidades de obtención de información que impliquen el ejercicio de una potestad administrativa y una amplia discrecionalidad de la Administración Tributaria en el momento de elegir los medios de comprobación tributaria.

⁹⁶⁷ No se trata de una idea original, ya que esta iniciativa codificadora ya se había puesto en práctica en los tiempos del Servicio Central de Información, según relata MANTERO SÁENZ, A.: “El deber de información tributaria. (Artículos 111 y 112 Ley General Tributaria)”, *Op. Cit.*, p. 127.

Además de los deberes de información, la información tributaria sobre terceros constituye el objeto de potestades administrativas y, como advirtiese PALAO TABOADA, al deber de información se contraponen una potestad administrativa dirigida, según los casos, a crearlo, o a dictar la norma de la que nace el deber y a controlar su cumplimiento, denominando a esta figura jurídica “potestad de obtención de información tributaria”⁹⁶⁸.

De una forma general o específica⁹⁶⁹, siempre estamos obligados al cumplimiento de los deberes de información⁹⁷⁰. La información, según la forma de obtenerla, ha sido dividida en: obtención por suministro, obtención por captación y obtención directa.

Este deber general también podría concretarse por medio de actos administrativos individuales que lo originan y fundamentan, de manera que la obtención por captación es la generada por la Administración⁹⁷¹, con la necesaria cobertura legal⁹⁷².

La jerarquía entre estas formas de obtención de información es un asunto del cual también se ha ocupado la doctrina, observando cómo al paso del tiempo se ha determinado una variación en cuanto al procedimiento a seguir, que pasa de la generalidad del

⁹⁶⁸ Vid. PALAO TABOADA, C.: “La potestad de obtención de información tributaria y sus límites”, *Op. Cit.*, p. 129.

⁹⁶⁹ Tal como señalase MANTERO SÁENZ, se trata de “un deber general de información, que se concreta en normas generales que obligan a grupos de obligados a proporcionar determinados datos en la forma que reglamentariamente se establece, y tales normas traducen el deber general en una obligación concreta: son los supuestos de obligaciones de suministro. Pero tal deber de colaboración también puede traducirse en obligaciones concretas y singularizadas a través de actos administrativos individualizados - requerimientos, peticiones- que de no existir no producirán el nacimiento de la obligación de información”, en MANTERO SÁENZ, A. y CUESTA RODRÍGUEZ, M.: *Procedimiento en la Inspección Tributaria*, *Op. Cit.*, p. 442.

⁹⁷⁰ Vid. BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, J.: “La Ley General Tributaria reformada. Ensayo histórico y práctico”, *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, Madrid, 1995, pp.72 y 73.

⁹⁷¹ En palabras de MANTERO, la Administración obtiene los datos que necesita “por su propio y casuístico impulso”, *Vid.* MANTERO SÁENZ, A.: *Procedimiento en la Inspección Tributaria*, *Op. Cit.*, 4a. edición, p. 475.

⁹⁷² De la lectura del artículo 93.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, podría interpretarse que basta la realización de una operación relacionada con datos o antecedentes tributarios para que pueda producirse el requerimiento de la información; hasta este punto dicho razonamiento podría ser considerado válido, no obstante, también podría interpretarse que tal requerimiento no tendría que plantearse necesariamente dentro de un procedimiento de Gestión Tributaria, sino que podría ser mediante un acto aislado, no enmarcado en un procedimiento ya iniciado.

suministro a su especificidad respecto de datos y también de sujetos⁹⁷³, y nos atreveríamos a aventurar que dentro de no mucho tiempo, la obtención directa invertirá de nuevo este orden.

El control de los datos depende en gran medida del modo en que se obtuvieron. En el caso de la obtención por suministro no habrá sido necesario el consentimiento del interesado lo cual condicionaría la licitud del procedimiento, si este fuese por captación; cosa que no ocurre en el caso de la obtención directa que, como hemos dicho, puede llegar a producirse en contra de su voluntad.

Respecto al aspecto sancionador, cabe destacar la intensidad sancionadora de los regímenes de obtención de información, tanto por suministro como por captación, determinada por la importancia que representa para la gestión de tributos en la actualidad, lo cual le amerita el calificativo de infracciones “especialmente cualificadas”⁹⁷⁴; mientras que en régimen de obtención de información por la vía directa, se sancionaría la obstaculización de acceso en un sentido homólogo al de la obtención por captación, toda vez que se trata de la información determinada por una normativa en el marco de un procedimiento específico. En cualquiera de los casos, es interesante destacar que la colaboración que se haya de prestar no es, en principio, de carácter voluntario sino coactivo⁹⁷⁵.

⁹⁷³ La obtención de información por suministro ha pasado en pocos años de ser una forma de obtención de información secundaria, puesto que la Administración se centraba en los concretos procedimientos de obtención mediante requerimiento de datos específicos a concretos sujetos pasivos, que corrían paralelos a un concreto procedimiento de Gestión Tributaria, 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”, en LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria*, Op. Cit., p. 104.

⁹⁷⁴ En este sentido, PÉREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, pp. 346 y ss.

⁹⁷⁵ En realidad el problema surge en cuanto se hace una utilización indebida de las potestades de información tributaria, tema prolijamente desarrollado por SESMA SÁNCHEZ, B.: *La Obtención de Información Tributaria*, Op. Cit. pp. 20 y 21.

2.1. La obtención de información por suministro

La primera forma de obtención de información que estudiamos es la obtención por suministro, cuyos preceptos han ido evolucionando hasta llegar a la actualidad, en donde se delimita de manera más concreta y acabada⁹⁷⁶.

Ya hace algunos años la obtención de información por suministro ha pasado 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, que es utilizada por ésta en la llamada comprobación cruzada de declaraciones⁹⁷⁷.

Para HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, la información obtenida por suministro consiste en el deber general o específico que se genera en virtud de una norma de aplicación a grupos determinados de sujetos, cuya ocupación les obliga a cumplir una actividad concreta a través de normas específicas, en la forma que reglamentariamente se establezca⁹⁷⁸.

Sin embargo, es ésta normativa la que, según FERNÁNDEZ BRIONES, juega en contra de la efectividad de sus preceptos produciendo deficiencias por una parte, en cuanto

⁹⁷⁶ Acerca de la evolución histórica puede consultarse la obra de MANTERO SÁENZ, A.: *Procedimiento en la Inspección Tributaria*, *Op. Cit.* pp. 80 y ss. El mismo autor destaca el punto de inflexión en el que requerimiento de la Administración, se transforma de deber genérico en obligación concreta y particularizada y se comenzó a distinguir entre la obtención de información por suministro y por captación, correspondientes, respectivamente, a las obligaciones impuestas por normas generales y en virtud de requerimientos concretos, en MANTERO SÁENZ, A.: “El deber de información tributaria (Artículos 111 y 112 de la Ley General Tributaria)”, *Op. Cit.*, p. 124.

⁹⁷⁷ Antiguamente la Administración se centraba en los concretos procedimientos de obtención mediante requerimiento de datos específicos a concretos sujetos pasivos, que corrían paralelos a un concreto procedimiento de Gestión Tributaria, tal y como señalan LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria*, *Op. Cit.*, p. 104; PALAO TABOADA, C.: “La potestad de obtención de información de la Administración Tributaria y sus límites”, AA.VV.: *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA*, *Op. Cit.*, p. 131, y MANTERO SÁENZ, A.: “Captación de información tributaria: la reciente experiencia española”, AA.VV.: *XVI Asamblea General del C.I.A.T.*, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, Asunción, 1982, p. 6.

⁹⁷⁸ En este sentido, *Vid.* HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F.: “Una contribución al estudio de los deberes tributarios”, *Op. Cit.*, p. 11 y ss.

a la dispersión normativa que requiere de una revisión y de un procedimiento común que se ajuste a un plan global que satisfaga las necesidades informativas de los distintos impuestos, lo cual contribuiría a la simplificación del sistema. Por otra parte, y como consecuencia de la dispersión legislativa, no existe una estructura organizativa unitaria para la recepción y control de las correspondientes declaraciones. La recepción corresponde casi siempre a la dependencia de relaciones con los contribuyentes, pero no faltan las obligaciones de suministro que pueden o deben cumplirse directamente ante las dependencias informáticas, o ante otras dependencias administrativas⁹⁷⁹.

Esta forma de obtención de información “se produce en aquellos casos en que la norma establece el deber de proporcionar determinados datos, sin necesidad de que la Administración los requiera (...) la Administración espera que se le proporcionen los datos, de manera que, si no sucede así, exige el cumplimiento de la norma que ha establecido tal obligación con carácter general (...)”⁹⁸⁰.

Tal es el deber de los obligados tributarios de “comunicar su domicilio fiscal y el cambio del mismo a la Administración Tributaria que corresponda, en la forma y los términos que se establezcan reglamentariamente”, según lo dispone el artículo 48.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria⁹⁸¹.

⁹⁷⁹ Vid. FERNÁNDEZ BRIONES, L.: “Planificación y organización de la toma de datos para las actuaciones inspectoras”, AA.VV.: *El Impuesto sobre el Valor Añadido y la Inspección de Hacienda. XXX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Op. Cit., p. 774 y ss. Acerca de las relaciones del contribuyente con la administración, Vid., también, MARTÍNEZ, J. C.: *La protection de l’administration fiscale contre les contribuables*, Service public et libertés, Mélanges Robert-Edouard Charlier, Editions de l’Université et de l’enseignement moderne, Paris, 1981, p. 447.

⁹⁸⁰ Vid. MANTERO SÁENZ, A.: *Procedimiento en la Inspección Tributaria*, 3º edición, Op. Cit., pp. 355 y ss.

⁹⁸¹ En el artículo 10 se especifica la obligación de comunicar el cambio de domicilio fiscal que se regula posteriormente en el artículo 17 del Reglamento de Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria. Para efectuar esta comunicación será necesario diferenciar el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores de las personas físicas que no deban figurar en él. Los obligados tributarios que deban estar en dicho censo deberán cumplir la obligación de comunicar el cambio de domicilio fiscal en el plazo de un mes a partir del momento en que produzca dicho cambio. Dicha comunicación deberá efectuarse mediante la presentación de la declaración censal de modificación (Modelo 036/037). Las Personas físicas que no deban figurar en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores: Constituye la principal novedad, pues deberán comunicarlo en el plazo de tres meses mediante el modelo de declaración que se apruebe (actualmente existe el modelo 030). No obstante, si con anterioridad al vencimiento de dicho plazo finalizase el de presentación de la autoliquidación o comunicación de datos correspondiente a la imposición personal (declaración de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre la Renta de No

La obtención de información por suministro ya se considera tradicional en los casos donde la Administración guarda una actitud totalmente pasiva a la espera de los datos que por ley se le han de suministrar de manera impersonal.

Esta modalidad reviste un carácter general, establecido en la normativa respecto de determinados sujetos o determinadas operaciones que habrán de poner en conocimiento de la Administración la totalidad de datos u operaciones de los exigidos por la norma que tengan en su poder.

Su carácter es normalmente periódico, y se mantiene respecto de sujetos pasivos concretos o hechos determinados que sean objeto de comprobación e investigación, lo cual deviene del deber de declarar datos acerca de los sujetos afectados⁹⁸², cuyo incumplimiento puede originar las correspondientes sanciones.

La normativa que establece el deber de proporcionar datos específicos con carácter general, ha sido clasificada por PALAO TABOADA en dos grandes bloques según la periodicidad de la prestación. De manera que serían, por una parte aquellos preceptos que se refieren a la comunicación individual de un hecho determinado y por la otra, de uso más común, los que se refieren a la comunicación de determinados hechos con carácter periódico.

En cuanto a su aplicabilidad, abundancia y eficacia, las normas que establecen el deber de proporcionar la comunicación individual de carácter puntual (como sería la celebración de un contrato), difiere drásticamente de las que imponen la comunicación de datos de una determinada clase (por ejemplo, la declaración de retenciones)⁹⁸³.

Residentes) que el obligado tributario tuviera que presentar después del cambio de domicilio, la comunicación deberá efectuarse en el censo correspondiente.

⁹⁸² Fundamentalmente este es el caso de profesionales, empresarios y entidades financieras, sujetos que ejercen sus actividades en el sector privado, pero también recaen sobre los entes y funcionarios que realizan sus actividades en el sector público. *Vid.* MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario, Op. Cit.*, p. 424.

⁹⁸³ En este sentido, PALAO TABOADA, C.: “La potestad de obtención de información de la Administración Tributaria y sus límites”, AA.VV.: *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, Op. Cit.*, p. 131.

La obtención de información por suministro de forma regular, puede venir determinada por el tipo de relación que se establezca, como es el caso de las operaciones con terceros, de pagos a cuenta por rendimientos del trabajo y capital. También puede determinarse por la calificación del sujeto en función de la labor que desempeñe, a diferencia del método de obtención de información por captación, que se produce de manera aleatoria según lo requiera la Administración⁹⁸⁴, al igual que como ocurre con la obtención de información directa.

Paradójicamente la configuración legal de una figura de tanta utilidad como la obtención de información por suministro⁹⁸⁵, carece del visto bueno de la doctrina por varios motivos, en primer lugar por la cantidad de obligaciones contenidas en normativa dispersa, en segundo lugar deficiente estructura organizativa⁹⁸⁶, en tercer lugar esta deficiente estructura se extiende a la materia sancionadora⁹⁸⁷, generando en cuarto y último lugar, la desorganización de obligaciones solapadas e ineficaces contenidas en normativas específicas y la carencia de una estructura organizativa tanto sólida tanto como unitaria.

⁹⁸⁴ Para PALAO esta sería una tercera vía de obtención de información, que consiste en la obtención de información con ocasión de las actuaciones de información de un tercero, situándose al lado de las distintas formas de obtención de información tributaria, tanto las que derivan de una disposición normativa de carácter general como aquellas que se producen a través de actos administrativos en donde la Administración toma la iniciativa, en PALAO TABOADA, C.: “La potestad de obtención de información de la Administración Tributaria y sus límites”, *Op. Cit.*, p. 136.

⁹⁸⁵ En este sentido cabe destacar que los datos “referenciados” son especialmente útiles en el control del sometimiento a la legalidad de los comportamientos debidos por los administrados, a través del cruce informático de los datos proporcionados por terceros con los datos proporcionados con el propio interesado, en PÉREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones tributarias*, *Op. Cit.*, pp. 346 y ss.

⁹⁸⁶ Respecto de la variedad de disposiciones que regulan los deberes de información por suministro, MANTERO SAENZ, A.: *El deber de información tributaria (Artículos 111 y 112 LOT)*, *Op. Cit.*, p. 127. Y acerca del número de obligaciones que contienen dichas disposiciones, FERNÁNDEZ BRIONES, L.: “Planificación y organización de la toma de datos para las actuaciones inspectoras”, AA.VV.: *El Impuesto sobre el Valor Añadido y la Inspección de Hacienda. XXX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, *Op. Cit.*, pp. 775 y ss.

⁹⁸⁷ Aunque ya son varios los años que han transcurrido desde cuando la indefinición y la falta de graduación teñían el régimen sancionador en el año 1985 con la Ley 10/1985, no es hasta el año 1995 cuando la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria, el artículo 78.1.b) establece expresamente las sanciones por contravención a los deberes de información por suministro, en FERNÁNDEZ BRIONES, L.: “Planificación y organización de la toma de datos para las actuaciones inspectoras”, AA.VV.: *El Impuesto sobre el Valor Añadido y la Inspección de Hacienda. XXX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, *Op. Cit.*, pp. 774 y ss.

Las comunicaciones periódicas de datos específicos tienen una característica diferenciadora que les distingue, y es la especial cualificación de los sujetos involucrados por razón de la relación económica, financiera o profesional. A ellos se impone el deber de cumplir un determinado procedimiento cuyo recipiente será la Administración, que se limitará a comprobar la realización y veracidad de los datos recibidos.

La legislación española se encuentra repleta de disposiciones normativas de diversa índole que imponen a determinadas personas el suministro periódico de información respecto de sus relaciones con terceros⁹⁸⁸. Las más conocidas son las relaciones de operaciones con terceros y las declaraciones de retenciones y pagos a cuenta efectuados por rendimientos del trabajo y del capital, pero junto a ellas existen otras muchas que afectan principalmente a algunos sujetos (Notarios, Registradores, Corredores de Comercio, etcétera), a diversas instituciones privadas (Bancos, empresas fabricantes de algunos productos específicos) e instituciones de Derecho público (Gobiernos Civiles, Ayuntamientos, Banco de España, etc.)⁹⁸⁹.

A pesar de los problemas apuntados por la doctrina desde hace años, aún no se ha procedido a afrontar las perspectivas de la elaboración de un Texto Refundido de los deberes de información, en nuestra opinión, una excelente oportunidad de sistematización, rediseño, actualización y mejora de esta materia, a través de la elaboración de un código legislativo con entidad propia que agrupe todas las normas que contienen deberes de suministro, al margen de los conceptos impositivos que los exijan.

⁹⁸⁸ FERNÁNDEZ BRIONES denuncia esta circunstancia y pone en comparación el sistema español respecto del de otros países como Inglaterra, en FERNÁNDEZ BRIONES, L.: “Planificación y organización de la toma de datos para las actuaciones inspectoras”, AA.VV.: *El Impuesto sobre el Valor Añadido y la Inspección de Hacienda. XXX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Op. Cit.*, p. 774. Por parte de la legislación inglesa READER describe los mecanismos de información ingleses posteriores a la reforma de 1977, en READER, M.: *Tax investigation handbook*, Butterworths, Londres, 1981.

⁹⁸⁹ Muchas veces el deber de información está regulado por disposiciones de carácter general en muy variadas disposiciones, desde leyes y reglamentos de los diversos impuestos hasta las dictadas con tal exclusiva finalidad, en MANTERO SÁENZ, A.: *El deber de información tributaria (Artículos 111 y 112 de la Ley General Tributaria)*, Op. Cit., p. 124 y 127.

2.2. La obtención de información por captación

La segunda forma de obtención de información tributaria a la que nos referimos es la obtención por captación, que “(...) supone una actuación singularizada de la Administración, que exige a una persona determinada, que le proporcione unos datos determinados, que de no exigirse, no se proporcionarían (...)”⁹⁹⁰. De esta forma, será el propio inspector quien seleccione y extraiga *in situ* aquellos datos que considere relevantes para un concreto y presente, o indeterminado y futuro, procedimiento de gestión de unas personas ajenas, que han de soportar el desarrollo de las citadas actuaciones.

La obtención de información por captación supone la actitud activa de la Administración desde un principio, demandando una información que obtiene a través del requerimiento como única fuente posible y que de otra manera no podría conocer⁹⁹¹.

Según MANTERO, las obligaciones que generan los deberes de información proceden de normativas abstractas; generales e impersonales; en contraposición a aquellas que provienen de un requerimiento administrativo ad hoc, a cuyo proceso de obtención se denomina captación de información⁹⁹².

A esta actividad, el profesor HENSEL la ha denominado deberes de información *estricto sensu*⁹⁹³, y se dirige a los responsables solidarios o subsidiarios, agentes de

⁹⁹⁰ La obtención de información por captación MANTERO SÁENZ, A.: *Procedimiento en la Inspección Tributaria*, 3ª edición, *Op. Cit.*, pp. 355 y ss.

⁹⁹¹ *Vid.* MANTERO SÁENZ, A. y CUESTA RODRÍGUEZ, M.: *Procedimiento en la Inspección Tributaria*, 4ª edición, *Op. Cit.*, p. 355; y 4ª edición, p. 442 y ss. Esta teoría ha sido recibida de manera bastante pacífica por la doctrina, entre quienes podemos mencionar a ALONSO FERNÁNDEZ, F.: “Las actuaciones de obtención de información en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos”, *Op. Cit.*, p. 189; LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria*, *Op. Cit.*, p. 104 y ss.; ARIAS VELASCO, J.: *Procedimientos Tributarios*, *Op. Cit.*, p. 139. En este sentido, también ha habido pronunciamiento jurisprudencial en dos resoluciones del Tribunal Económico Central que ya son de obligada cita por cuanto supusieron en la evolución de la distinción, *Vid.* las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central: 896/1987 de 23 de septiembre y 897/1988 de 15 de noviembre.

⁹⁹² En MANTERO SÁENZ, A.: “El deber de información tributaria (artículos 111 y 112 de la Ley General Tributaria)”, *Op. Cit.*, pp. 50 y ss.

⁹⁹³ *Vid.* HENSEL, A. D.: *Diritto Tributario (Derecho Tributario)*, Traducción al español a cargo de BÁEZ MORENO, A. GONZÁLEZ-CUELLAR, M.; SERRANO y ORTÍZ CALLE, E., Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid, 2005, pp. 250 y 251.

retención o repercusión, a los responsables del cumplimiento de deberes formales, e incluso al deudor u otros terceros ajenos a la relación jurídica tributaria⁹⁹⁴.

Si se comparan los deberes de información por suministro con los deberes de información por captación, se evidencia que divergen en cuanto al contenido de uno y de otro, toda vez que el establecimiento de deberes generales de suministro puede ser utilizado para solicitar la totalidad de cuantos datos obren en poder de una persona⁹⁹⁵, a diferencia de lo que ocurre con el requerimiento individualizado, en cuyo caso esta exigencia deberá observar de cerca los extremos necesarios para su escrito o autorización, concretando la información solicitada ya que aún cuando pueda abarcar variados datos⁹⁹⁶, la imprecisión en la exigencia resultaría arbitraria⁹⁹⁷.

⁹⁹⁴ Respecto los distintos sujetos pasivos: obligados principales (sujetos pasivos, repercutidos y retenedores), responsables (subsidiarios y solidarios) y otros obligados tributarios; resulta conveniente consultar LAGO MONTERO, J. M.: *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios*, *Op. Cit.*, pp. 117 a 120. En dicha obra, LAGO MONTERO realiza un minucioso análisis de las diversas clases de prestaciones tributarias reconocidas por la ley; luego, pasa a localizar, estudiar, y diferenciar el sujeto pasivo de cada una de ellas. Entre otras cosas, concluye en su obra que es necesario tomar en cuenta las diferentes prestaciones que deben atenderse con ocasión de la aplicación de tributos, originadas por el deber de sostenimiento de los gastos públicos.

⁹⁹⁵ *Cfr.* PALAO TABOADA, C.: “La potestad de obtención de información tributaria y sus límites”, *Op. Cit.*, p. 139.

⁹⁹⁶ Los requerimientos para la obtención de información deben contener, los siguientes elementos: “a) Lugar y fecha de expedición; b) Dependencia, despacho, oficina o domicilio donde se extiende caso que se trate de diligencias o lugar donde se remite si se trata de una comunicación; c) Identificación y firma de quien lo remita o extienda; d) La identidad de la persona o entidad obligada y de quien atienda a la Inspección (indicando el carácter o representación con que interviene...); e) Disposición en las que se basa la solicitud; f) Información que solicita; g) Forma de presentar la información; h) Plazo para su presentación (...); i) Advertencias de la responsabilidad en las que incurrirá caso de no atender el requerimiento”, según JACOBO Y BURGUILLO, J.: *La información tributaria en España*, *Op. Cit.*, pp. 115 y 116. En cuanto al requerimiento individual, puede llegar a ser bastante amplio. Especialmente respecto de las instituciones bancarias y crediticias, según lo ha declarado el Tribunal Supremo “(...) la Administración Tributaria puede conocer e investigar todas las cuentas y operaciones activas y pasivas bancarias o de otras entidades de crédito, pero lógicamente debe precisar, es decir indicar, fijar o determinar si va a examinar todas o unas pocas en concreto. Es claro que si la Inspección de Hacienda desea conocer la cuantía de una determinada operación patrimonial (...), pedirá la investigación del ingreso o pago correspondiente, pero en cambio, si desea conocer los rendimientos obtenidos por un profesional libre, que no lleve los registros fiscales obligatorios, o no haya realizado los asientos correspondientes, es incuestionable que en este caso precisará conocer todas las cuentas, y todos los movimientos habidos en ellas pues en todas pueden haberse reflejado ingresos por sus honorarios profesionales, e incluso las imposiciones a plazo fijo, pues en éstas pueden haberse remansado, los ingresos inicialmente registrados en las cuentas corrientes”, en Sentencia de 30 de octubre de 1996, Fundamento Jurídico 3º.

⁹⁹⁷ *Vid.* HERRERA MOLINA, P. M.: *La potestad de información tributaria sobre terceros*, *Op. Cit.*, p. 130.

Tanto la obtención de información por suministro como la obtención de información por captación se refieren al suministro de datos o antecedentes con trascendencia tributaria a la Administración Tributaria y son maneras de cumplir los deberes de información, no obstante de entre los tipos de vehículos destaca la mayor extensión de los deberes de información a que obliga la obtención de información por captación.

2.3. La obtención de información de manera directa

La tercera de las formas de obtención de información tributaria a la que nos referimos, la obtención directa, ha sido definida por LÓPEZ MARTÍNEZ como “(...) aquellas actuaciones administrativas, desarrolladas por parte de los órganos de la Inspección de los tributos, en las que éstos, medie o no requerimiento para llevarlas a cabo, obtienen, en el curso de sus típicas actuaciones de comprobación e investigación, o a través de una estricta actuación de obtención de información, aquellos datos o antecedentes de naturaleza tributaria, de forma directa, en la que el deber del obligado se limita a soportar el desarrollo de las citadas actuaciones y a poner a disposición del inspector actuante, los medios materiales y documentales para llevarlas a cabo (...)”⁹⁹⁸.

La obtención de información de manera directa significa que no conlleva necesidad alguna, es decir sin necesidad de ningún otro trámite previo⁹⁹⁹, de hecho puede producirse en contra de la voluntad del interesado¹⁰⁰⁰.

⁹⁹⁸ Para su desarrollo y distinción con los deberes de información antes indicados *Vid.* In extenso, LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria*, *Op. Cit.*, pp. 113 y siguientes.

⁹⁹⁹ *Vid.* LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria*, *Op. Cit.*, pp. 101 y ss.; y del mismo autor: “El procedimiento de la Inspección Tributaria a través de su Reglamento General”, *Revista de Información Fiscal*, Lex Nova, número 4, julio-agosto, 1994, pp. 17 y ss; HERRERA MOLINA, P. M.: *La potestad de información tributaria sobre terceros*, *Op. Cit.*, p. 121 y ss; PALAO TABOADA, C.: “La potestad de obtención de información de la Administración Tributaria y sus límites”, *Op. Cit.*, p. 136 y ss. También ALONSO FERNÁNDEZ, F.: “Las actuaciones de obtención de información en el Reglamento General de Inspección Tributaria”, *Op. Cit.*, p. 190 y ss.

¹⁰⁰⁰ Entendemos que la obtención directa, al igual que la obtención de información vía captación, se produce en el marco de las actuaciones de inspección que veremos más adelante, sin perjuicio de adelantar que son desarrolladas por órganos competentes quienes en el curso de sus actividades de comprobación e

Al igual que en las anteriores formas de obtención de información, también la obtención de información directa requiere de una cobertura legal que le permita a la Administración Tributaria acceder a las bases de datos, sin necesidad de comportamiento alguno por parte del afectado o de terceros, más que el de permitir o no obstaculizar su acceso.

Es difícil delimitar el contenido de la información que se obtiene por vía directa, por lo que creemos que sería aconsejable habilitar zonas de acceso, en función de las directrices que se hayan habilitado a través de la correspondiente normativa.

Para pueda cumplir con sus objetivos de gestión, inspección y recaudación la Administración Tributaria puede obtener datos de diversas fuentes: internas, como es el caso del intercambio de información entre Administraciones nacionales e internacionales; o externas, como la exigida a por terceras personas en virtud de su deber de colaboración¹⁰⁰¹. Lo que vienen a ser “actuaciones de obtención de información”¹⁰⁰².

En las siguientes páginas, dedicaremos nuestra atención al estudio de los modos externos en los cuales la Administración obtiene la información con trascendencia tributaria.

El procedimiento administrativo se integra por una serie de actos administrativos individuales de manera causal, cuya conexión produce una unidad de efecto jurídico¹⁰⁰³.

investigación obtienen datos o antecedentes tributarios sin necesidad de un requerimiento previo, es decir, directamente de su fuente, LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria*, *Op. Cit.*, pp. 113 y ss.

¹⁰⁰¹ Vid. GUÍO MONTERO, F.: *El contribuyente ante la Inspección de Hacienda*, *Op. Cit.*, 3ª edición, pp. 223 a 225.

¹⁰⁰² En este sentido, LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria*, *Op. Cit.*, pp. 101 y ss.

¹⁰⁰³ Aún cuando los procedimientos tributarios se integren dentro de la actividad de la Administración y participen de las notas características del Procedimiento Administrativo común, solían excluirse del régimen de aplicación general a este procedimiento, “la razón habrá que buscarla tanto en el apego a sus formas de una Administración, muy celosa de su parcela y muy sabedora de su indisimulable pujanza, como por el evidente desarrollo de unos procedimientos muy complejos y difícilmente reducibles a esquemas uniformistas”, en MARTÍN QUERALT, J.: “La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria”, en *Tribuna Fiscal*, número 32, 1993, p. 39. También se ha destacado que “con la referencia a unas actuaciones y procedimientos tributarios, se intentaría destacar la peculiaridad de las actividades aplicativas de los tributos frente a las actividades insertas en el procedimiento administrativo común, tal como éste es concebido en la Ley 30/92. Porque dentro de estas

De ésta unión de efecto jurídico derivan efectos que se verifican en el carácter especial de los procedimientos tributarios: los caracteres de obligatoriedad por el lado de la Administración, y las garantías por el lado del contribuyente¹⁰⁰⁴.

Determinadas situaciones suponen el presupuesto de la obligación tributaria. Es función de la Administración realizar actividades de oficio que determinen si la verdad material de los hechos corresponde a algún presupuesto de la obligación tributaria¹⁰⁰⁵.

El protagonismo que han alcanzado los deberes de información, ha ido de la mano de los grandes cambios experimentados por los procedimientos tributarios que se evidencian más palpablemente desde la generalización de las autoliquidaciones hasta hoy en día en los procedimientos de gestión, y en los procedimientos de inspección tributaria mediante la evolución de atribución de funciones liquidadoras¹⁰⁰⁶.

actividades aplicativas de los tributos existirían actos de colaboración de los particulares, realizados normalmente en cumplimiento de obligaciones impuestas de un modo directo por la ley. Y estos actos de los particulares no estarían insertos estrictamente en un procedimiento administrativo que terminaría con un acto de la Administración resolutorio del mismo”, en SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M.: “La Gestión Tributaria en la nueva Ley General Tributaria”, *Revista Técnica Tributaria*, número 65, 2004, p. 61. A pesar de las intenciones que plasma el legislador de la Ley General Tributaria en su Exposición de motivos, el artículo 97 *ejusdem* indica que las actuaciones y procedimientos se rigen por las disposiciones del cuerpo normativo, y de manera supletoria por las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos, mandato legal que no se aparta de lo establecido en la Disposición adicional Quinta de la Ley 30/1992. Por lo tanto, los procedimientos de aplicación de los tributos se sustancian de acuerdo a un régimen distinto del resto de procedimientos administrativos, porque se rigen por su específica normativa que tampoco deja muchas lagunas.

¹⁰⁰⁴ En el procedimiento de Gestión Tributaria concurren todos los requisitos que, a tenor de la doctrina administrativa, debe darse en todo procedimiento. *Vid.* por todos, GONZÁLEZ PÉREZ, A.: *El Procedimiento Administrativo*, Abella, Madrid, 1964, pp. 55 y ss.

¹⁰⁰⁵ En tal sentido, HERRERA MOLINA, P. M.: *La potestad de información tributaria sobre terceros*, *Op. Cit.*, p. 39. También, PALAO TABOADA, C.: “La potestad de obtención de información de la Administración Tributaria y sus límites”, AA.VV.: *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA*, *Op. Cit.*, p. 127. Cabe destacar que el término función tributaria, dado a conocer por ALESSI y STAMMATI, no gozan de total aceptación por parte de la doctrina, ya que se produce la discusión respecto de dicha función corresponde más bien a una responsabilidad en virtud de la cual se exige el correcto funcionamiento del sistema financiero, a diferencia de el gasto público que “en sí es una función financiera”. *Vid.*, respectivamente ALESSI, R. y STAMMATI, G.: *Istituzioni di Diritto Tributario*, *Op. Cit.*, pp. 5 y ss.; y SÁINZ MORENO, J.: *Teoría del Procedimiento Fiscal*, *Op. Cit.*, p. 69.

¹⁰⁰⁶ La obtención de esta información externa no ha sido considerada como una tarea típica o exclusivamente inspectora, habiendo sido encomendada a diversos órganos de gestión, sin embargo, es indiscutible que la Inspección es la primera, y en muchos casos la única, interesada en que se recabe esta información, puesto que será la destinataria final de la misma, FERNÁNDEZ BRIONES, L.: “Planificación y organización de la toma de datos para las actuaciones inspectoras”, AA.VV.: *El Impuesto sobre el Valor Añadido y la Inspección de Hacienda. XXX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, *Op. Cit.*, p. 767.

Estas situaciones han traído como consecuencia la necesidad de reformular la relación de los administrados con la Administración Tributaria, toda vez que la actividad de ésta última ha ido mermando hasta limitarse al control y asistencia para un mejor cumplimiento de las obligaciones y deberes de los contribuyentes. La extensión de las actividades que deben cumplir estos últimos se revela como una forma eficaz de agilizar la actividad de la Administración, a la vez que repercute en la detección oportuna de posibles fraudes fiscales¹⁰⁰⁷, pero también conlleva un innegable acrecentamiento de la presión fiscal cuya manifestación indirecta puede llegar a afectar al contribuyente.

La obligatoriedad de la Administración para someterse al procedimiento *lato sensu*, aparece vinculada por el Principio de Legalidad que hemos analizado en el Capítulo II, y lo convierte en requisito fundamental del acto o de la actuación administrativa al punto de que, la omisión total y absoluta del procedimiento administrativo podría producir la nulidad de pleno Derecho del acto dictado, tal y como lo señala la propia Constitución Española cuando establece que la ley regulará el procedimiento a través del cual se tienen que producir los actos administrativos¹⁰⁰⁸.

Por lo tanto, podríamos afirmar que los procedimientos tributarios son garantía de la discrecionalidad en el comportamiento de los órganos de la Administración Pública, y presupuesto de que la actividad administrativa es reglada.

En sentido estricto existe una pluralidad de procedimientos tributarios, ya que se atribuye una serie de facultades a la Administración Tributaria con la finalidad de satisfacer el mandato constitucional que prevé el artículo 31.1 según el cual “todos contribuirán en el sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad

¹⁰⁰⁷ En este sentido el ordenamiento jurídico debe garantizar la consecución de los recursos necesarios para atender las necesidades de los contribuyentes de la forma más “segura, más ágil, más expedita”, según opinión de GIANNINI, A.: *I concetti fondamentali del Diritto Tributario*, Op. Cit., pp. 123 y ss. En el mismo sentido, 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 de Hacienda Pública*, número 86, 1970, p. 141.

¹⁰⁰⁸ Cfr. con el artículo 105.c) de la Constitución Española.

económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrán carácter confiscatorio”¹⁰⁰⁹.

Dichos procedimientos presentan el objetivo común de gestionar, recaudar e inspeccionar los tributos, y también sancionar las infracciones tributarias y revisar los actos tributarios.

Las fuentes normativas de los referidos procedimientos reflejan su especialidad: además de la Ley 58/2003 General Tributaria, de 17 de diciembre; también están los reglamentos generales que la desarrollan¹⁰¹⁰. Sin olvidar las leyes y reglamentos reguladores de cada tributo, que pueden regular alguna sanción específica y algunas particularidades en el procedimiento de gestión del tributo respectivo y por último, la aplicación supletoria de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, reguladora del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Desde el año 1985 hasta hoy¹⁰¹¹, el sistema fiscal ha exigido cambios normativos cuyo cometido ha sido adaptar los preceptos legales al sistema tributario y armonizar con el resto del ordenamiento español. En esta búsqueda se produce una sucesión de leyes, pasando por numerosas y criticadas reformas de las que tomaron buena cuenta tanto las Leyes de Presupuestos Generales del Estado como algunas leyes sustantivas. De dicha

¹⁰⁰⁹ La mayoría de las potestades que ostenta la Administración “(...) deben ser ejercitadas en interés ajeno al propio y egoísta del titular (...)”. Tal y como establece el artículo 103.1 de la Constitución Española: “La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales (...)”. Por una parte, las potestades administrativas únicamente pueden ejercitarse en servicio del interés común; y debe ejercitarlas cuando el interés comunitario así lo exija. De aquí que las potestades administrativas sean configuradas como “(...) poderes en los que se disocia la titularidad formal del ejercicio y el beneficiario último del mismo (...)”. En este sentido, se ha pronunciado la jurisprudencia: Sentencia del Tribunal Constitucional 110/1984, de 26 de noviembre; 76/1990, de 26 de abril; 195/1994, de 28 de junio y 50/1995, de 23 de febrero. Por parte de los tribunales, Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de octubre de 1987; Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de julio de 1983, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 15 de noviembre de 1990, y Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 23 de septiembre de 1987. Por parte de la doctrina, PALAO TABOADA, C.: “La potestad de obtención de información de la Administración Tributaria y sus límites”, AA.VV.: *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA*, Op. Cit. pp. 87 y ss.

¹⁰¹⁰ Específicamente nos referimos al Real Decreto 1065/2007, de los procedimientos de gestión, inspección y aplicación de los tributos de 27 de julio; Real Decreto 939/2005 de Recaudación, de 29 de julio y Real Decreto 2063/2004 del Régimen Sancionador, de 15 de octubre; y de revisión en vía administrativa (Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo) que como hemos señalado, en esta ocasión quedan al margen de nuestro objeto de estudio.

¹⁰¹¹ Desde la reforma que operó la Ley 10/85, de 26 de abril, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria.

sucesión destaca la Ley 25/1995 debido a que de sus preceptos se infiere una especial preocupación por los procedimientos tributarios palpable, por ejemplo, en la facultad de facultar a los órganos de gestión para efectuar liquidaciones provisionales de oficio¹⁰¹².

En la actualidad, la Ley General Tributaria regula los procedimientos de aplicación de los tributos¹⁰¹³. En el Título III se menciona algún principio inspirador que debe interpretarse conjuntamente con la Ley 30/1992, como por ejemplo el principio de proporcionalidad; el de eficacia; el principio de limitación de los costes indirectos; el principio de separación procedimental en la aplicación de los tributos; el principio de autoorganización, el principio de seguridad jurídica; el principio de interdicción de la arbitrariedad; el principio de contradicción; el principio de coordinación de la propia Administración; el principio de impulso de oficio; y, por último, el principio de celeridad.

A continuación el capítulo II *ejusdem*, concerniente a las “normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios”, en realidad refiere la normativa común a los procedimientos de gestión ya que el legislador aborda el procedimiento de inspección en un capítulo diferente (el capítulo IV), no obstante se puede observar cómo en el procedimiento de inspección y en los demás procedimientos, considerados individualmente, se repiten los preceptos expresados en el capítulo II de la Ley.

Cabe destacar que la conveniencia de los requisitos de información resulta una verdadera exigencia debido a su actual proliferación por parte de las autoridades tributarias.

Aunque ahora se encuentre vinculada a una nueva concepción de relaciones tributarias basadas esencialmente en autoliquidaciones, retenciones y facultades inquisitivas de la Administración Tributaria, se trata de una exigencia que hasta finales de

¹⁰¹² Cfr. con la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria. Por parte de la doctrina, Vid. LAGO MONTERO, J. M.: “Las liquidaciones tributarias. Comentario a los arts. 120, 121, 122 y 123 LGT”, *Revista Técnica Tributaria*, número 47, 1999, pp. 53 y ss.; y PÉREZ DE VEGA, L. y ANÍBARRO PÉREZ, S.: “Las liquidaciones provisionales de oficio de los órganos de gestión en la Ley General Tributaria”, *Revista de Hacienda Local*, volumen 27, número 79, 1997, pp. 25 a 42.

¹⁰¹³ Para BLASCO DELGADO “la aplicación de los tributos” es un término que comprende “todas las actividades administrativas dirigidas a su gestión, inspección y recaudación, así como las actuaciones de los obligados tributarios en el ejercicio de sus derechos o cumplimiento de sus obligaciones”, Vid. BLASCO DELGADO, C.: “La aplicación de los tributos en la Ley 58/2003 General Tributaria”, *Revista de Información Fiscal*, número 61, 2004, p. 273.

la década de los años sesenta estuvo conectada al tránsito de la relación jurídica obligacional¹⁰¹⁴, que se ha desarrollado hasta convertir un acto administrativo de aplicación singular de una normativa tributaria al caso concreto, en un acto administrativo informatizado que han alterado profundamente el régimen anteriormente existente de aplicación de los tributos.

Los cambios de la relación obligacional han influido en la transformación de los esquemas aplicativos de los tributos entre los que, naturalmente, juegan un papel decisivo los mecanismos dirigidos a obtener información con trascendencia tributaria propia o de terceros. Entre los hechos que han influenciado los actuales esquemas aplicativos de imposición, GONZÁLEZ GARCÍA destaca los siguientes¹⁰¹⁵:

En primer lugar, el paso de los sistemas de imposición real, a los impuestos personales sobre la renta, desde una perspectiva directa personaliza la imposición y potencia la subjetivación de los métodos de determinación de la base imponible; y desde el punto de vista indirecto incrementa la recaudación que decanta en el aumento del Estado de Bienestar.

En segundo lugar, la prepotencia y debilidad de la Administración Tributaria que se verifican en la proliferación de controles, exigencia de autoliquidaciones, ingresos a cuenta y retenciones, entre otros deberes impropios del contribuyente.

En tercer lugar las nuevas relaciones entre la Administración Tributaria y los administrados. Basadas en un progresivo aumento de informatización que quiebra la clásica separación de funciones administrativas en donde los órganos de inspección no podían iniciar el procedimiento, calificar liquidar ni sancionar y las oficinas gestoras no podían comprobar ni investigar.

¹⁰¹⁴ En este sentido, *Vid.* la Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 2000, en donde se plantea que “la actual proliferación de requerimientos de información a los ciudadanos por parte de las autoridades tributarias carecería de sentido si la desconectamos del tránsito de la relación obligacional que, en el caso español estuvo vigente hasta finales de los años sesenta”.

¹⁰¹⁵ *Vid.* GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “Requerimiento y uso de la obligación tributaria”, *Tributos Locales*, número 47, año 2005, pp. 43 y ss.

En cuarto lugar, la pérdida de protagonismo del procedimiento recaudatorio frente al sancionador, que se evidencia en la proliferación de mecanismos tendentes a facilitar la recaudación cumplidos por multitud de responsables superpuestos a quienes se ligan frecuentemente a través del vínculo de la solidaridad.

En quinto y último lugar, el sistema atemorizador de sanciones que no solamente generan un aumento de litigiosidad sino también genera la proliferación de mecanismos de ingeniería fiscal¹⁰¹⁶.

Todos estos hechos traen como consecuencia el incremento de la presión fiscal, tanto directa como indirecta mediante la invasión de un sibilino instrumento de presión fiscal indirecta introducido tanto por la vía legal como por requerimiento administrativo.

Las funciones liquidadoras y de comprobación están compartidas entre los órganos de gestión y de inspección. Ambos tipos de órganos pueden dictar liquidaciones

¹⁰¹⁶ Esto, a su vez, produce el nacimiento de una fuerte corriente doctrinal y jurisprudencial, seriamente preocupada por la oportunidad de que a través de un procedimiento administrativo (el procedimiento de liquidación), que carece de las garantías exigidas en el orden penal, puedan imponerse sanciones de tal gravedad. Dicha corriente de opinión ha cristalizado en 1998 mediante su incorporación en el artículo 34 de la Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes, que textualmente dice:” 1. La imposición de sanciones tributarias se realizará mediante un expediente distinto o independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor, en el que se dará en todo caso audiencia al interesado. 2. Cuando en el procedimiento sancionador vayan a ser tenidos en cuenta datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en el expediente instruido en las actuaciones de comprobación o investigación de la situación tributaria del sujeto infractor o responsable, aquellos deberán incorporarse formalmente al expediente sancionador antes del trámite de audiencia correspondiente a este último. 3. El plazo máximo de resolución del expediente sancionador será de seis meses. 4. El acto de imposición de sanción podrá ser objeto de recurso o reclamación independiente, si bien, en el supuesto de que el contribuyente impugne también la cuota tributaria, se acumularán ambos recursos o reclamaciones”. Vid. Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 25 febrero 1993 (caso FUNKE), 24 febrero 1994 (caso BENDENOUN) y 17 diciembre 1996 (caso SAUNDERS); Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 abril 1990 y Sentencia del Tribunal Supremo de 23 octubre 1990 y 29 octubre 1997; Sentencia del Tribunal Supremo de la Jurisdicción de Cataluña de 17 abril 1997. Por parte de la doctrina, PONT CLEMENTE, J. F.: “Separación en vía de comprobación e investigación por la Inspección Tributaria del procedimiento de liquidación respecto del procedimiento sancionador”, *Revista Técnica Tributaria*, 1994, p. 75; ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: “Procedimiento de Liquidación Tributaria y Procedimiento Sancionador Tributario”, *Revista Técnica Tributaria*, número 2, 1994, pp. 95 y ss.; SOLER ROCH, M. T.: “Deberes tributarios y Derechos Humanos”, *Op. Cit.*, pp. 56 y ss.; FALCÓN Y TELLA, R.: “Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el Procedimiento Inspector: el Derecho a no declarar”, *Quincena Fiscal*, número 12, 1995, pp. 23 y ss.; FROMMEL, S. N.: “El TEDH y el Derecho del acusado a no declarar”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, volumen 45, número 236, 1995, pp. 43 y ss.; PALAO TABOADA, C.: “Lo blando y lo duro del Proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, número 171, 1997, pp. 54 y ss.; FALCÓN Y TELLA, R.: “El carácter reservado de la información tributaria: la sentencia SAUNDERS y sus consecuencias sobre el ordenamiento interno”, *Op. Cit.*, pp. 67 y ss.; LAGO MONTERO, J. M.: “Procedimiento Sancionador separado del Procedimiento de Liquidación Tributario: reflexiones sobre el Derecho a no autoinculparse”, *Op. Cit.*, pp. 20 y ss.

tributarias, que son los actos administrativos resolutorios mediante los cuales se realizan las operaciones de cuantificación necesarias y se determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar (artículo 101.1 de la Ley General Tributaria)¹⁰¹⁷.

Los órganos de gestión y de inspección pueden dictar liquidaciones provisionales, se giran cuando la Administración no cuenta con todos los elementos de juicio necesarios para determinar definitivamente la deuda tributaria, pudiendo existir una actuación administrativa posterior para modificarla o confirmarla. La diferencia entre liquidaciones definitivas (artículo 101.3 de la Ley General Tributaria) y provisionales viene referida a la posibilidad de una posterior revisión en vía ordinaria de la provisionales.

Mientras que únicamente los órganos de inspección pueden dictar liquidaciones definitivas, es decir, no susceptibles de modificación posterior en la aplicación de los tributos, porque sólo estos órganos pueden realizar una comprobación completa del hecho imponible.

Estas relaciones se traducen en un impresionante cuadro de poderes y potestades detentados por la Administración Tributaria que le faculta para exigir el cumplimiento que llevan aparejadas algunas situaciones jurídicas pasivas, consistentes en deberes de hacer y soportar, cuyas características más notables son, en cuanto a su naturaleza, que no consisten en obligaciones y en cuanto a su titularidad, que corresponder tanto al sujeto pasivo de la deuda tributaria, como a terceros ajenos a dicha relación jurídica.

La carencia normativa de los deberes de información se evidencia en sus aspectos procedimentales, especialmente en la falta de un procedimiento específico, y en la regulación fragmentaria de “diversas actuaciones administrativas que habilitan a ciertos

¹⁰¹⁷ La forma normal de resolución expresa de todo procedimiento tributario es el acto de liquidación tributaria que define el artículo 101 de la Ley General Tributaria como “el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar de acuerdo con la normativa tributaria”.

órganos de la Administración en el ámbito de sus competencias a obtener información”¹⁰¹⁸.

En suma y tal como anunciamos al principio, esta parte de nuestro trabajo analizaremos la obtención de información en algunos de los procedimientos tributarios que hemos considerado de mayor influencia respecto de los deberes de información en el entendido de que, por una parte se trata de temas merecedores de estudios especializados a los cuales se ha dedicado ya la doctrina, y por la otra, porque la búsqueda sistemática de información relevante coloca en entredicho la legitimación del administrado para llevar a cabo esta labor¹⁰¹⁹, procurando no desbordar nuestro ámbito de estudio.

2.4. Otras formas de obtención de información. El cumplimiento de los deberes de comunicación

Los deberes censales; los deberes de identificación; los deberes contables y los deberes registrales se determinan en la normativa específica de cada uno de los tributos que componen el sistema tributario de manera que, sin perjuicio de su posterior estudio, hemos considerado oportuno realizar algunas precisiones de carácter general en cuanto a estos deberes de información, caracterizados por su carácter autónomo respecto de la obligación material.

¹⁰¹⁸ La carencia normativa de los deberes de información se evidencia en sus aspectos procedimentales. A falta de un procedimiento específico, una regulación fragmentaria de “diversas actuaciones administrativas que habilitan a ciertos órganos de la Administración en el ámbito de sus competencias a obtener información”, en SESMA SÁNCHEZ, B: *La Obtención de Información Tributaria*, *Op. Cit.*, p. 55.

¹⁰¹⁹ Aún cuando PALAO ha puesto en entredicho la inclusión de los deberes de información a cargo de los administrados en los procedimientos administrativos de índole tributaria en PALAO TABOADA, C.: “La potestad de obtención de información de la Administración Tributaria y sus límites”, *Op. Cit.*, pp. 125 y ss.; su teoría ha sido criticada por varios autores, tales como RUÍZ GARCÍA, J.: *Secreto Bancario y Hacienda Pública*, *Op. Cit.*, pp. 129 y ss.; ARSUAGA NAVASGÜES, J.: “La Sentencia del Tribunal Constitucional sobre la investigación de las Cuentas Corrientes”, en *Gaceta Fiscal*, número 19, 1985, pp. 85 y ss., ALONSO FERNÁNDEZ, F.: “Las actuaciones de obtención de información en el Reglamento General de Inspección Tributaria”, *Op. Cit.*, pp. 190 y ss.; ECHENIQUE GORDILLO, R.: “El Secreto Bancario y la Administración Tributaria: sus consecuencias jurídicas”, AA.VV.: *Estudios de Derecho Tributario*, Exbanc: Banca Mas Sardà, Barcelona, 1978, pp. 1227 y ss.; JACOBO y BURGUILLO, J.: *La información tributaria en España*, *Op. Cit.*, p. 107; y LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria*, *Op. Cit.*, pp. 114 y ss.

Cuando una persona comienza el desarrollo de su actividad empresarial, profesional o de satisfacción de rendimientos sujetos a retención, se genera un deber de informar a la Administración acerca de dicha actividad y, posteriormente, también el deber de informar posibles modificaciones, o el cese de sus actividades.

Una vez puesta en marcha la actividad empresarial o profesional, se adjudica a los sujetos pasivos de la obligación tributaria un número de identificación fiscal que completa el suministro del Número de Identificación Fiscal y la información obtenida mediante el seguimiento de otros deberes formales y registrales previstos por el Ordenamiento tributario.

El Número de Identificación Fiscal constituye una herramienta al servicio de la Administración Tributaria en el ejercicio de la actividad inspectora, ya que implica el medio de identificación de los sujetos pasivos u obligados tributarios desde que comienzan sus relaciones con Hacienda; mientras que para los terceros ajenos a este tipo de relación supone una actividad adicional ya que, no solamente deberán comunicar el Número de Identificación Fiscal ajeno, sino que también se ven obligados a exigirlo¹⁰²⁰.

Entre el deber censal y el deber de identificación se produce una relación de causalidad y dependencia, ya que la existencia del primero condiciona la del segundo, y aunque ninguno de los dos constituya una declaración tributaria, el suministro de datos que se realiza a través del cumplimiento de los deberes censales se refieren de manera directa a la propia situación fiscal; mientras que en los deberes de identificación fiscal el suministro de datos es más amplio, ya que puede referirse a la propia situación fiscal tanto de manera directa como indirecta, y sea señalándolo en todas las declaraciones y comunicaciones que realice ante las oficinas de Hacienda, o bien comunicándolo a otras personas con las que establezca relaciones con trascendencia tributaria.

Al lado de los deberes censales y de identificación, se encuentran los deberes de llevanza de contabilidad, de acuerdo a la regulación que establece el Código de

¹⁰²⁰ El Número de Identificación Fiscal “actúa, pues, sobre sujetos pasivos u obligados tributarios y sobre sujetos distintos. Implica a los primeros desde el momento en que, en sus relaciones con la Hacienda, han de usarlo como medio de identificación. Atañe a los segundos en tanto les obliga a exigirlo a aquellos sujetos que mantenían con ellos relaciones económicas, jurídicas o profesionales, en ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: “El Número de Identificación Fiscal y las obligaciones de información”, *Op. Cit.*, p. 500.

Comercio¹⁰²¹. Pero a diferencia de éstos, su alcance es aún mayor, ya que pueden llegar a constituir auténticas pruebas de la existencia de algún hecho imponible, e incluso suponen una habilitación para la solicitud de información sin previo requerimiento escrito¹⁰²².

3. La obtención de información en los procedimientos tributarios

3.1. Los requerimientos de información

Para el análisis de los requerimientos de información, es conveniente comenzar con una precisión acerca de la legalidad como presupuesto de los requerimientos de información de los órganos de la Administración Pública, común a los órganos de gestión y a los órganos de inspección.

En el ámbito del deber de información tributaria, cuando un requerimiento de información no se ajusta a las prescripciones de la ley en la materia, o no sea en estricto cumplimiento de las potestades que la Administración tiene atribuidas será tenida por arbitraria y por ende, contraria a derecho.

La adecuación a derecho de los requerimientos de información radica en la motivación del acto que la contiene y deben guardar algún tipo de vinculación razonable con la obligación tributaria, siendo preciso que el sujeto requerido tenga posesión de los

¹⁰²¹ Los deberes de documentación y contabilidad, son regulados en los artículos 25 y ss. del Código de Comercio. Los deberes de documentación consisten en reflejar acontecimientos con una técnica contable para que el empresario conozca la situación de la empresa y los de contabilidad consisten en reflejar de manera continua y ordenada los acontecimientos patrimoniales de tal manera que en cualquier momento el empresario pueda dar a conocer el estado de la empresa. Recogen aspectos tanto internos como externos de la contabilidad en cuanto a como se deben llevar los libros de contabilidad, recogen facturas y cuentas en general, y en cuanto a la presentación de determinados documentos ad hoc para la publicidad, recogen situaciones contables hechas sobre la base de una selección de datos que importan a los terceros siempre que no trascienda del secreto de la contabilidad.

¹⁰²² Los deberes contables y registrales “tienen también otros fines esenciales probatorios e incluso constitutivos en relación con la base imponible de determinados impuestos”. La existencia de deberes contables o registrales se considera como presupuesto para que pueda obtener información sobre un tercero sin previo requerimiento escrito. Así lo señala PALAO TABOADA cuando acusa que el tercero no sólo debe proporcionar los datos, sino que puede ser sometido a una inspección con el fin de la obtención directa de éstos por la Administración”, en PALAO TABOADA, C.: “La potestad de obtención de información tributaria y sus límites”, *Op. Cit.*, pp. 128 y 141.

datos solicitados, ya sea debido a su obligación legal, o porque tal posesión conste de hecho a la Administración.

Esto no significa que deba existir una investigación en curso para que los órganos administrativos puedan dirigir un requerimiento de información en calidad de “mecanismo preventivo”. De acuerdo con esto, un requerimiento de información propia o de otras personas “no necesita justificarse”¹⁰²³, aunque en nuestra opinión un requerimiento de información no solo necesita una justificación sino también una motivación que incluya constancia de su razonabilidad y subsidiaridad¹⁰²⁴.

Sin embargo, algo importante ha de tomarse en cuenta, y es que la Administración habrá de ajustar el requerimiento de información al principio de proporcionalidad que impregna toda la actuación administrativa, limitando los extremos solicitados al fin expresado¹⁰²⁵. Recordemos que cuando hemos analizado el principio de la proporcionalidad o interdicción de los efectos excesivos por parte de la Administración Tributaria, sosteníamos que consiste en la adopción de las medidas estrictamente necesarias, y en que se alcancen los objetivos previstos en las condiciones más favorables posibles, con los menores sacrificios posibles para los sujetos pasivos.

Respecto de las personas llamadas a atender los requerimientos por parte de la Administración, ha sido suficientemente sostenido por la doctrina que el cumplimiento de los deberes de información por suministro no necesariamente deben recaer sobre el contribuyente, sino que terceras personas también pueden ser llamadas a cumplirla, como

¹⁰²³ En opinión de ALONSO GONZÁLEZ que “la activación del deber de colaboración del particular mediante un requerimiento de información propia o de otras personas funciona como un mecanismo de actuación preventiva que no necesita justificarse ni con un hecho imponible realizado, ni en vías de realización, ni inmediatamente realizable”, *Vid.* ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: “El número de Identificación Fiscal y las obligaciones de información”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, número 68 octubre/diciembre, 1990, p. 494.

¹⁰²⁴ “(...) dichos deberes de colaboración, al menos los que surgen con consecuencia de un acto administrativo de requerimiento, se encuentran en relación de subsidiaridad, con relación a aquellos deberes que han de prestar los propios sujetos pasivos (...)”, en LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria*, *Op. Cit.*, p. 35.

¹⁰²⁵ “(...) Debe existir algún tipo de informe, plan, estructura de investigación o procedimiento de comprobación, que sirva de soporte formal y material al requerimiento de información singular causado (...)”, en GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “Medios de defensa del contribuyente frente a la creciente presión fiscal indirecta”, *Op. Cit.*, p. 253.

lógica consecuencia de que los requerimientos de información “despliegan eficacia aun cuando recaigan sobre personas que no hayan realizado el hecho imponible del tributo, pues esta circunstancia negativa sólo constará a la Administración una vez ejecutada su labor”¹⁰²⁶. Es decir que hasta que no se haya realizado el análisis de los datos, no se podrá tener constancia de su correcta determinación.

En efecto, es lo que sucede cuando el contribuyente realiza una declaración tributaria que genere sospechas de falta de coherencia con los datos en haber de la Administración o que no se haya consignado una relación completa de los hechos de trascendencia tributaria. Se hace una solicitud de información al contribuyente y si, en virtud de su análisis, se reconoce que la declaración tributaria fue hecha conforme a derecho y que no hubo ocultación o minoración alguna de hechos imponibles, estaríamos en presencia del cumplimiento de un deber cuyo presupuesto de hecho resultó inexistente. Por eso debe entenderse que el requerimiento de información se configura como un deber autónomo.

La subsidiariedad de los requerimientos de información no es una característica novedosa. Por el contrario, RUIZ GARCÍA recuerda cómo ya HENSEL hubo señalado que la Administración debería dirigirse en primer lugar contra el sujeto pasivo, y cuando encontrase objeciones a la declaración presentada por éste, solicitándole las aclaraciones que creyere oportuno, era cuando podría recurrir a otras personas en solicitud de tal información, si esto no fuese suficiente¹⁰²⁷. Sin embargo la prioridad, herencia de las estructuras procedimentales, no ha sido acogida por la normativa española¹⁰²⁸.

¹⁰²⁶ Cabe destacar que, aunque en la cita que trasponemos HERRERA MOLINA solamente hace alusión a los órganos de Inspección Tributaria, su comentario se aplica también a los órganos de Gestión Tributaria en la medida en que la Ley General Tributaria les atribuye ciertas facultades para realizar investigaciones. *Vid.*, por todos, HERRERA MOLINA, P. M.: *La potestad de información tributaria sobre terceros*, *Op. Cit.*, p. 40.

¹⁰²⁷ *Vid.* RUIZ GARCÍA, J. R.: *Secreto Bancario y Hacienda Pública*, *Op. Cit.* p. 95.

¹⁰²⁸ Según PALAO TABOADA esta prioridad “nuestro Derecho positivo no establece expresamente esta prioridad, pero ésta se deduce de la respectiva posición procedimental del sujeto pasivo y del tercero, que hace que aquél deba soportar en primer lugar los deberes conducentes al esclarecimiento de su propia situación tributaria”, cosa que si hace la Ordenanza Tributaria Alemana cuando en su parágrafo 93.1 proclamaba de forma expresa que “solamente se requerirá información de personas distintas de los interesados, cuando el esclarecimiento de los hechos no logre su fin o no permita esperar resultado alguno”. PALAO TABOADA, C.: “La potestad de obtención de información de la Administración Tributaria y sus límites”, *Op. Cit.*, p. 139. De acuerdo con esta opinión, HERRERA MOLINA, LÓPEZ MARTÍNEZ y RUIZ

El carácter subsidiario de los requerimientos de información en virtud del cual la información se exige en primer término al propio sujeto afectado encuentra explicación, al menos, en dos razones: primero porque es el titular de la información y también el principal interesado en saber a cual fin se afectan sus datos. En segundo término, porque se supone que tiene un conocimiento más fidedigno de sus propios datos, aunque no son pocos los contribuyentes que confían sus datos a sus asesores o contables y en más de las ocasiones estos últimos tienen mayor conocimiento de los mismos que el propio interesado.

En efecto, en muchas ocasiones no es al propio interesado sino a un tercero a quien se dirige el requerimiento, en parte porque su vinculación con la tenencia de los datos permite a la Administración su exigencia, y en parte porque la exigencia coactiva de suministrar unos datos a los cuales no está obligado a conservar, degeneraría en una situación de abuso de poder¹⁰²⁹.

La situación cambia radicalmente cuando se elimina la coactividad en el requerimiento. El hecho de que el requerimiento se dirija a un tercero no obligado a conservar los datos no implica que dicho requerimiento carezca de eficacia, pero su solicitud conlleva la posibilidad de que el administrado llamado a comparecer en calidad de testigo pueda declinar esta invitación, abriendo a su vez la carga de la prueba para la Administración de demostrar la ilicitud de su proceder¹⁰³⁰.

GARCÍA. *Vid.* HERRERA MOLINA, P. M.: *La potestad de información tributaria sobre terceros*, *Op. Cit.*, pp. 116 y 117; LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria*, *Op. Cit.*, p. 184 y ss., y RUÍZ GARCÍA, J. R.: *Secreto Bancario y Hacienda Pública*, *Op. Cit.*, p. 93 y ss.

¹⁰²⁹ HERRERA MOLINA duda del apego a la legalidad de los requerimientos y menos aún cuando sean hechos coactivamente, en HERRERA MOLINA, P. M.: *La potestad de información tributaria sobre terceros*, *Op. Cit.*, p. 120.

¹⁰³⁰ En palabras de DELGADO PACHECO “no mediando el deber de disponer del dato solicitado, esta carencia no acarrea la inviabilidad del requerimiento, sino que la Administración puede invitar a un tercero para que facilite información de la que disponga, al modo como en un proceso se puede solicitar de alguien que deponga o comparezca como testigo. Ahora bien, en este caso, el administrado podrá alegar la imposibilidad para atender al requerimiento y sólo a la Administración incumbirá la prueba de la ilícita actuación de quien así obra”, en DELGADO PACHECO, A.: “Las obligaciones de información a la Hacienda Pública en los mercados financieros”, AA.VV.: *La Fiscalidad en las Operaciones y en los Mercados Financieros*, Papeles de Economía Española, número 32, 1990, p. 96.

Aparejada a esta subsidiariedad se encuentra la garantía de que el tercero no podrá ser sancionado si, dentro del plazo otorgado por la Administración para aportar la información, manifiesta no poseerla o si suministra datos inexactos basándose en que no ha conservado los correspondientes soportes documentales¹⁰³¹. Queda claro que se trata de un supuesto en el cual la persona requerida no se encuentra obligada a poseer los datos solicitados.

En cuanto a la posibilidad de recurrir el acto de requerimiento, LÓPEZ MARTÍNEZ afirma que “el requerimiento de información es un acto administrativo con entidad propia que puede ser impugnado si no se ajusta al carácter reglado de la potestad”¹⁰³².

Finalizamos este punto relativo a los requerimientos de información de la Administración tanto al propio interesado como a terceros, con la idea de que ninguna de las dos partes se encuentran exentas de ciertas restricciones como lo son la conexión con una investigación, aunque no se trate de un procedimiento inspector; la subsidiariedad del requerimiento, aunque el legislador debería tomarlo en cuenta a la hora de establecer los criterios básicos de procedencia; o la cualificación del sujeto requerido, que ahorra tiempo y esfuerzo tanto a la Administración como a terceros requeridos que no se encuentren en la obligación legal de conservar los datos de otros.

3.2. Los procedimientos de gestión tributaria

La gestión tributaria siempre se ha visto estigmatizada por una premisa que la persigue do quiera que va: la falta de seguridad jurídica que le genera su oscura delimitación. Insuficiencia, dispersión, y falta de estabilidad caracterizan su normativa reguladora como algunas de las causas de un problema que no pretendemos abordar, aunque demanda algunas precisiones que resultan fundamentales para un mejor análisis de

¹⁰³¹ En este sentido, HERRERA MOLINA, P. M.: *La potestad de información tributaria sobre terceros*, Op. Cit., p. 120.

¹⁰³² Vid. LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria*, Op. Cit., p. 208.

la obtención de información tributaria a través del procedimiento administrativo de gestión tributaria¹⁰³³.

Hoy en día la actuación administrativa de gestión o liquidación del tributo se encuentra caracterizada por el mayor protagonismo del administrado¹⁰³⁴, consecuencia lógica de un aumento desmedido de los deberes de colaboración, y sobre todo de los deberes de información que le han sido impuestos en una normativa un tanto abierta¹⁰³⁵.

¹⁰³³ Incluso el término de “Gestión Tributaria” adolece de un significado unívoco, situación de la que ha dado cuenta PALAO TABOADA, C.: “Naturaleza y estructura del procedimiento de Gestión Tributaria en el Derecho Español. Estudio preliminar” a la obra de BERLIRI, A. D.: *Principios de Derecho Tributario, Op. Cit.*, pp. 53 y ss. En este sentido se distinguen el *lato sensu*, el *stricto sensu* y un concepto ecléctico. El *lato sensu* de la Gestión Tributaria implica las funciones administrativas de liquidación, inspección, recaudación y revisión de los tributos, y coincide con los preceptos de la Ley General Tributaria. *Vid.* ARIAS VELASCO, J.: *Procedimientos Tributarios, Op. Cit.*, p. 27, y también CORRAL GUERRERO, L.: “Potestad Tributaria de Comprobación”, *Cuaderno de Estudios Empresariales*, número 3, 1993, p. 56. El *stricto sensu* de la Gestión Tributaria se limita a considerar la función de liquidación y en concreto la función de liquidación que también comprende la Comprobación Tributaria, postura por la que aboga HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F.: “Procedimiento de gestión: iniciación. La declaración (arts. 101, 102 y 104)”, AA.VV.: *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma: Libro-homenaje al profesor Dr. Fernando SÁINZ DE BUJANDA*, Tomo II, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pp. 1339 a 1354, y GARCÍA LUIS, T.: “El procedimiento de gestión de los tributos”, AA.VV.: *La reforma de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1996, pp. 398 y ss. Por último, una posición mesurada o ecléctica sostiene que la Gestión Tributaria parte de la división de las funciones administrativas existentes en materia tributaria efectuadas por la Administración, dividida en dos órdenes la Gestión Tributaria por una parte la liquidación y la recaudación, y por otra la resolución de reclamaciones, según esto se entiende como Gestión Tributaria aquellas funciones dirigidas a la determinación y realización efectiva del crédito tributario, es decir, la liquidación y recaudación efectiva del crédito tributario. En este sentido, GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “El Procedimiento de Gestión de los tributos”, AA.VV.: *La Reforma de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1996, pp. 398 y ss., *Vid.*, también FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: “Procedimientos tributarios. Aspectos comunes y procedimiento de gestión”, AA.VV.: *Nueva Ley Tributaria*, Instituto de Estudios de la Administración Local, Madrid, 1972.

¹⁰³⁴ En efecto, SÁINZ DE BUJANDA señala que “la colaboración del contribuyente en el procedimiento de gestión fiscal constituye una necesidad insoslayable” (...) necesaria en todos los sistemas, porque no puede pensarse que la Administración esté nunca en condiciones de conocer por sí sola la realización de los hechos imposables, ni de definir su precisa naturaleza, ni de llegar, en fin, hacer efectivos sus créditos sin el auxilio y prestado de unas y otras formas. de los propios sujetos obligados. Las normas tributarias han tenido, por tanto, que ocuparse, en todas las épocas y países, de regular de algún modo la participación del contribuyente en la aplicación del tributo”, en SÁINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho, Op. Cit.*, p. 252.

¹⁰³⁵ La propia Exposición de motivos de la Ley General Tributaria señala que “la regulación que establecía esta Ley continuaba tomando como referencia el sistema clásico de declaración y posterior liquidación administrativa, aún habiéndose generalizado en la práctica el régimen de autoliquidaciones; y porque el objetivo de seguridad jurídica que persigue esta Ley exige dotar de un adecuado respaldo normativo a las actuaciones de comprobación que se realizan en el marco de la Gestión Tributaria”. Por parte de la doctrina, CAYÓN GALIARDO denuncia la exagerada participación del administrado en las actividades de Gestión Tributaria, en CAYÓN GALIARDO, A.: “Reflexiones sobre el deber de colaboración”, AA.VV.: *XXXII Semana de Estudios de Derecho Financiero, Op. Cit.*, p. 786.

Es propio destacar que la mayoría de las formas de colaboración tributaria se articulan estrictamente por razones de técnica recaudatoria, y no con el “fenómeno generalizado de participación del ciudadano en la vida pública”¹⁰³⁶.

Aunque de manera obligatoria, la participación de los administrados ha supuesto un herramienta para despejar un poco el complejo sistema tributario, pero en este cometido se observa un incrementado exponencial, tanto de la base de sujetos a quienes se obliga a contribuir, como de las actividades y fenómenos que deben llevar a cabo.

Esta situación origina un generalizado aumento de prestaciones a cargo de los administrados y a favor de la Administración, alejando su actividad de una simple contribución al mantenimiento de los gastos públicos por parte del sujeto pasivo. Lo que deja constancia de la progresiva transferencia de labores de gestión a los administrados, acrecentando las herramientas administrativas para el desarrollo de las funciones que tiene encomendadas y cambiando el rumbo de la actual Administración Tributaria, desde un órgano encargado básicamente de tareas de administración y gestión, a otro más vinculado con el control y la comprobación.

El procedimiento de gestión tributaria se ha entendido comúnmente por la doctrina como el conjunto de actividades desarrolladas por la Administración en orden a la comprobación y liquidación de los tributos, es decir, aquellas actividades en materia

¹⁰³⁶ SÁNCHEZ SERRANO ha señalado equívoco que el término de “colaboración” se utilice para designar una actividad, la colaboración social en la Gestión Tributaria a través de las entidades o grupos de contribuyentes oportunos, que “más bien ha servido para alejar la aplicación de los tributos de los cauces exigidos por un auténtico principio de legalidad tributaria”, en SÁNCHEZ SERRANO, L.: “La Declaración Tributaria”, *Op. Cit.*, p. 23. Opinión en contra expresa LÓPEZ MARTÍNEZ, al argüir que la participación ciudadana tiene algo que ver con la colaboración del ciudadano en esta materia, y de esta manera expresa: “de las notas características del actual procedimiento de exacción tributaria, es el hecho del enorme protagonismo que el administrado adquiere en el mismo; son múltiples las causas que han contribuido a asumir esta posición activa por parte del administrado, pero no debemos perder de vista, a fin de conseguir analizar el nuevo marco de relaciones genéricas en las que se desarrollan las actuaciones del administrado en el procedimiento de gestión, que éstas, se encuentran interrelacionadas desde nuestra óptica, con un fenómeno generalizado de participación del ciudadano en la vida pública, así como, con la necesidad de los órganos administrativos de contar con la colaboración de los administrados para llevar a buen fin las funciones a ellos asignadas”, en LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria, Op. Cit.*, p. 14.

tributaria distintas de la resolución de reclamaciones, y comprensivas de las de comprobación, liquidación y recaudación¹⁰³⁷.

Teniendo en cuenta que la recaudación puede ser conceptualizada como autónoma y específica en relación a la comprobación y liquidación, cabe afirmar que el “procedimiento de gestión tributaria” se conforma en nuestro Derecho como “el *iter* o cauce formal de una serie de actos preparatorios y definitivos, lógicamente engarzados, que se suceden entre sí para llegar a un efecto jurídico: hacer exigible la obligación de pagar el impuesto y ejercitar el derecho de la Administración financiera a percibirlo”¹⁰³⁸.

El procedimiento de gestión se puede iniciar de diversas maneras, de las cuales destacamos la autoliquidación y la comunicación de datos, por la razones de importancia que determina la frecuencia con la que se realizan. Es por ello que hemos considerado conveniente recordar algunos conceptos fundamentales como el significado de la declaración tributaria, la autoliquidación y la comunicación de datos, a fin de diferenciar el tipo de comunicación que se establece con la Administración Tributaria en cada caso, distinción que será determinante para conocer el alcance de cada una¹⁰³⁹.

¹⁰³⁷ Acerca del concepto amplio de procedimiento de gestión, ver por todos la obra de ARIAS VELASCO, J.: *Procedimientos Tributarios, Op. Cit.*, p. 27. En el sentido estricto PUEYÓ MASÓ define al mismo de la siguiente forma: “El procedimiento de Gestión Tributaria se percibe como una serie de actos internos hasta que se produce el único acto administrativo externo, que manifiesta la voluntad administrativa definitiva”, en PUEYÓ MASÓ, J. A.: “Los actos y el procedimiento de actuación de la Inspección Tributaria. El Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública Española*, número 75, 1982, p. 162.

¹⁰³⁸ En este sentido, NUÑEZ PÉREZ, G.: “La actividad administrativa de comprobación tributaria”, *Civitas. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, número 53, 1987, p. 43.

¹⁰³⁹ Antes de comenzar con estos procedimientos, podemos recordar que la gestión de los tributos consta de cuatro fases, a saber, de iniciación liquidación provisional y definitiva. Según el artículo 118 de la Ley General Tributaria, el procedimiento de gestión se puede iniciar de varias maneras: “a) Por una autoliquidación, por una comunicación de datos o por cualquier otra clase de declaración; b) Por una solicitud del obligado tributario, de acuerdo con lo previsto en el artículo 98 de esta ley; c) De oficio por la Administración Tributaria”.

3.2.1. El inicio de la gestión tributaria

La gestión tributaria pueden iniciarse a través de distintas formas: una declaración tributaria, una autoliquidación, una comunicación de datos, a solicitud del obligado tributario según el artículo 119 de la Ley General Tributaria, o de oficio por parte de la propia Administración¹⁰⁴⁰.

En este sentido, se entiende como declaración tributaria a todo documento presentado ante la Administración Tributaria, donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos (artículo 119.1 de la Ley General Tributaria). En principio su forma es escrita, aunque se admite la declaración verbal en los supuestos que se determinen reglamentariamente (artículo 119.2 de la Ley General Tributaria).

Por el contrario, la autoliquidación -o declaración-liquidación- es una declaración en la cual el obligado tributario, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realiza por sí mismo las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar¹⁰⁴¹. La Administración podrá verificar y comprobar las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios y, en su caso, practicará la liquidación que sea procedente (artículo 120.2 de la Ley General Tributaria).

También el propio obligado tributario puede instar la rectificación de su autoliquidación, cuando considere que ha perjudicado sus intereses legítimos según lo dispuesto en el artículo 120.3 de la Ley General Tributaria. A tal efecto, la Administración Tributaria puede iniciar un procedimiento de verificación de datos, de comprobación

¹⁰⁴⁰ La Ley General Tributaria define y regula los aspectos básicos de La Declaración Tributaria, la autoliquidación y la comunicación de datos en los artículos 119; 120 y 121.

¹⁰⁴¹ Según el artículo 120.1 de la Ley General Tributaria.

limitada o de inspección cuando se aprecie algún defecto formal o posible discrepancia en los datos o en su calificación, o cuando se aprecien circunstancias que lo justifiquen¹⁰⁴².

Finalmente, la comunicación de datos es la declaración presentada por el obligado tributario ante la Administración para que ésta determine la cantidad que, en su caso, resulte a devolver (artículo 121 de la Ley General Tributaria).

A. La declaración tributaria

En primer lugar, la declaración tributaria es el modo normal de iniciar el procedimiento de gestión tributaria a través de cualquier documento presentado ante la Administración Tributaria en donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos, según lo establece el artículo 119.1 de la Ley General Tributaria¹⁰⁴³.

La declaración tributaria constituye un acto del particular, dirigido a la Administración Tributaria, con el fin de que se inicie el respectivo procedimiento de

¹⁰⁴² De acuerdo con el artículo 124.1 del Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria: “Una vez recibida la autoliquidación, solicitud o comunicación de datos, la Administración examinará la documentación presentada y la contrastará con los datos y antecedentes que obren en su poder. Si la autoliquidación, solicitud o comunicación de datos fuese formalmente correcta, se procederá sin más trámite y, en su caso, de manera automatizada, al reconocimiento de la devolución solicitada. 2. Cuando se aprecie algún defecto formal en la autoliquidación, solicitud o comunicación de datos, error aritmético o posible discrepancia en los datos o en su calificación, o cuando se aprecien circunstancias que lo justifiquen, se podrá iniciar un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección”.

¹⁰⁴³ El artículo 119.1 de la misma Ley General Tributaria establece que: “1. Se considerará declaración tributaria todo documento presentado ante la Administración Tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos”. En conjunto con el citado artículo 118, ambos artículos (artículos 118 y 119 de la Ley General Tributaria) se refieren, respectivamente, a la fuente de La Declaración Tributaria, es decir, al deber de declarar la realización del hecho imponible, y al principal efecto de la declaración, es decir, el inicio del procedimiento de gestión. Cabe apuntar que si bien, en principio, la forma de presentar este tipo de declaración sea escrita, se admite la declaración verbal en los supuestos que se determinen reglamentariamente (artículo 119.2 de la Ley General Tributaria). Cabe destacar, como una de las novedades del Reglamento, que se establecen las siguientes declaraciones informativas: obligación de informar sobre operaciones incluidas en los libros registro; obligación de informar acerca de préstamos y créditos y la obligación de informar acerca de valores, seguros y rentas.

liquidación, y abarca un número importante de documentos cuya característica común es informar una situación significativa a efectos de la imposición tributaria¹⁰⁴⁴.

Se podría afirmar que el deber de declarar es una prestación de hacer exigida por el artículo 35 LGT, que consiste en realizar cuantas declaraciones y comunicaciones se exijan para cada tributo¹⁰⁴⁵, como una de las formas de dar inicio al procedimiento de gestión de los tributos, de acuerdo con el artículo 101 de la citada Ley¹⁰⁴⁶.

Las declaraciones se refieren a hechos relevantes para la Administración a nivel general o para la resolución de un procedimiento a nivel específico, lo cual determina la existencia de declaraciones obligatorias o facultativas que no siempre son aceptadas por la Administración¹⁰⁴⁷.

El deber de declarar, como expresión del deber de colaboración¹⁰⁴⁸, se justifica en la agilidad del sistema. El conocimiento más real e inmediato de los hechos que podrían resultar trascendentales para la determinación de los hechos imposables se encuentra en

¹⁰⁴⁴ Vid. MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *Las Comunicaciones Tributarias, Op. Cit.*, p. 39.

¹⁰⁴⁵ En cuanto a la jurisprudencia, el Tribunal Supremo en Sentencia de 8 de mayo de 1987 ha indicado que: “La Declaración Tributaria ha de suministrar los datos suficientes para configurar el presupuesto de hecho del impuesto en cada caso; consiste, pues, en una obligación de hacer inserta en la relación jurídica entre la Hacienda y el sujeto pasivo como elemento previo para la determinación de la deuda tributaria, obligación de dar”.

¹⁰⁴⁶ Cabe destacar que en el Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria se incorporan las normas relativas a la presentación de determinadas declaraciones informativas que hasta ahora estaban reguladas en diversos decretos. En este sentido, se incorpora el deber de informar: las cantidades que abone la empresa en concepto de dietas por desplazamiento y que deriven del desplazamiento; sobre las operaciones con terceras personas (modelo 347); deber de informar sobre cuentas, operaciones y activos financieros; sobre la constitución, establecimiento o extinción de entidades; sobre las subvenciones o indemnizaciones derivadas del ejercicio de actividades agrícolas, ganaderas o forestales; y acerca de las aportaciones a sistemas de previsión social.

¹⁰⁴⁷ Las declaraciones “se refieren a hechos relevantes para la resolución de un procedimiento o simplemente de interés para la Administración. Las declaraciones pueden ser obligatorias (...) o simplemente facultativas, pero en ninguno de los casos está obligada a aceptarlas la Administración, sobre la que no pesa otro deber, cuando se produzcan en el curso de un procedimiento administrativo, que el de abrir un período de prueba cuando no tenga por ciertos los hechos declarados por el interesado (...)”, GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.: *Curso de Derecho Administrativo, Op. Cit.*, pp. 90 y ss.

¹⁰⁴⁸ En este sentido se han manifestado CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I.: “El Derecho a la Intimidad como límite a las funciones investigadoras de la Administración Tributaria”, *Op. Cit.*, p. 734; también CASADO OLLERO, G.: “La colaboración con la Administración Tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco”, *Op. Cit.*, p. 170.

manos de los administrados, quienes coadyuvan con su declaración al inicio del procedimiento de gestión, que de otra forma resultaría cuanto menos, tardío.

En cuanto a los sujetos legitimados para presentar una declaración tributaria, es lógico que se vea condicionada al interés que pueda tener el sujeto en el procedimiento de liquidación ya que tiene por objeto delimitar su responsabilidad respecto del pago de la obligación tributaria¹⁰⁴⁹.

Sin embargo, debemos recordar las figuras que analizamos en el capítulo anterior, correspondientes a los sujetos pasivos de los deberes de información para apuntar que la declaración tributaria ha de ser realizada por el contribuyente, el sustituto o el responsable, excluyendo las comunicaciones tributarias llevadas a cabo por otras personas en virtud de su deber de colaboración con la Administración Tributaria¹⁰⁵⁰.

La razón es que una declaración constituye la manifestación de voluntad y no un requerimiento coactivo en virtud de la potestad de información, como ocurre en el procedimiento de inspección que estudiaremos más adelante, de manera que a la comunicación del hecho se suma una manifestación de voluntad de carácter vinculante¹⁰⁵¹.

El deber declarar es una prestación de hacer, que consiste en la realización de una manifestación de voluntad de una persona legitimada al efecto, teniendo en cuenta que no todos sus deberes complementarios son accesorios a la obligación jurídica-tributaria de

¹⁰⁴⁹ Según el artículo 128.1 de la Ley General Tributaria: “Cuando la normativa del tributo así lo establezca, la gestión del mismo se iniciará mediante la presentación de una declaración por el obligado tributario en la que manifieste la realización del hecho imponible y comunique los datos necesarios para que la Administración cuantifique la obligación tributaria mediante la práctica de una liquidación provisional”.

¹⁰⁵⁰ En cuanto a la exclusión de actos de información, aporte o comunicación realizados por determinadas personas que no detenten un interés legítimo en los procedimientos de comprobación o liquidación de la correspondiente obligación material, *Vid.* SÁNCHEZ SERRANO, L.: *La Declaración Tributaria, Op. Cit.*, pp. 48 y ss.

¹⁰⁵¹ Esta polivalencia no ha pasado desapercibida para HERRERA MOLINA, y al efecto señala que: “de forma complementaria, en la información que se aporte sobre terceros constará el NIF de tales sujetos, facilitando así el diseño de planes de inspección y, en general, las actuaciones de comprobación e investigación tributaria”, la diferencia entre una y otra radica en que “la información obtenida como consecuencia de las declaraciones se refiere siempre directamente a los obligados al pago del tributo sobre el que versan aquéllas, y constituyen (además de una declaración de conocimiento) una manifestación de voluntad, circunstancias que no concurren en los datos obtenidos en virtud de la potestad de información sobre terceros, aunque éstos puedan servir a los órganos inspectores para iniciar de oficio la liquidación del tributo”, *Vid.* HERRERA MOLINA, P. M.: *La potestad de información tributaria sobre terceros, Op. Cit.*, pp. 30 y ss.

carácter material¹⁰⁵². Por eso se consideran deberes “dependientes del principal de declarar, al que presuponen, naciendo y extinguiéndose con él, cabe calificarlos de accesorios de dicho deber”¹⁰⁵³.

El acto de declaración tributaria implica poner en conocimiento de la Administración bien la realización de un hecho imponible, o bien los elementos que le puedan originar en virtud de la normativa específica de cada tributo mediante un acto de voluntad del propio sujeto interesado.

Dicho acto produce unos efectos jurídicos que provocan una determinada reacción de la Administración, que consiste en iniciar un procedimiento cuyas consecuencias inmediatas recaerán sobre el sujeto pasivo que haya realizado dicha declaración, quedando a salvo las posibles relaciones emergentes que vinculen a algún otro sujeto a fin de efectuar ulteriores declaraciones¹⁰⁵⁴.

La consecuencia del incumplir el deber de realizar la declaración tributaria es el régimen de estimación indirecta previsto en la Ley General Tributaria¹⁰⁵⁵, quedando a salvo las sanciones que puedan proceder¹⁰⁵⁶, según el caso¹⁰⁵⁷.

¹⁰⁵² En cuanto a la independencia de la obligación material y el deber de información, HERNÁNDEZ GONZÁLEZ señala que “el presupuesto de hecho del deber tributario no tiene por qué coincidir con el de aquella obligación”, HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F.: “Una contribución al estudio de los deberes tributarios”, *Op. Cit.*, p. 17 a 28.

¹⁰⁵³ En SÁNCHEZ SERRANO, L.: *La Declaración Tributaria*, *Op. Cit.*, p. 66.

¹⁰⁵⁴ En tal sentido señala SÁNCHEZ SERRANO, que la Declaración Tributaria está llamada a provocar, “una determinada actividad de la Administración”, y añade que (la Administración) “no ha de mantenerse pasiva ante dicha declaración, sino que debe, en el ejercicio de su actividad (...) gestora, hacer derivar de su presentación cuantas consecuencias sean oportunas, de acuerdo con el ordenamiento jurídico que rige tal actividad”, *Vid.* SÁNCHEZ SERRANO, L.: *La Declaración Tributaria*, *Op. Cit.*, pp. 233 y 234.

¹⁰⁵⁵ *Cfr.* con el artículo 53.1 de la Ley General Tributaria, según el cual “El método de estimación indirecta se aplicará cuando la Administración Tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias: Falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas”.

¹⁰⁵⁶ Las sanciones que pueden resultar aplicables al incumplimiento del deber de declaración se encuentran previstas en los artículos 183 y ss. de la Ley General Tributaria.

¹⁰⁵⁷ Acerca de las infracciones y sanciones tributarias, *Vid.* ANÍBARRO PÉREZ, S. y SESMA SÁNCHEZ, B.: *Infracciones y sanciones tributarias*, Lex Nova, Madrid, 2005; y de las mismas autoras: “Infracciones y sanciones tributarias y procedimiento”, AAVV.: *Los nuevos reglamentos tributarios*:

B. La autoliquidación

En segundo lugar la autoliquidación es una declaración en la cual el obligado tributario, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realiza por sí mismo las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar (artículo 120.1 de la Ley General Tributaria).

La autoliquidación implica un doble significado, por una parte, se compromete con la veracidad del documento con una intensidad mayor que en el caso anterior; y por otra parte, se trata de un trabajo de mayor envergadura, que incluye funciones técnicamente más especializadas.

Mediante la labor desempeñada por los obligados tributarios, la Administración podrá verificar y comprobar las autoliquidaciones presentadas y, en su caso, practicará la liquidación que sea procedente (artículo 120.2 de la Ley General Tributaria)¹⁰⁵⁸. Es decir, realizando una labor más bien comprobadora y controladora de las actuaciones de los particulares que colaboran en el mejor y más ágil desarrollo de las funciones de la Administración. La naturaleza de estas declaraciones-liquidaciones es otra de las manifestaciones actuales de la colaboración del administrado con la Administración Tributaria¹⁰⁵⁹.

recaudación, régimen sancionador y revisión, Coordinado por TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CALVO ORTEGA, R., Aranzadi, Madrid, 2006, pp. 273 a 389.

¹⁰⁵⁸ Frente a las declaraciones existen las llamadas autoliquidaciones, que son las más frecuentes en los actuales procedimientos de liquidación, a las cuales se refiere el artículo 120 de la Ley General Tributaria, cuyo apartado 1 las define como “declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar”. Cabe destacar de esta declaración que también el propio obligado tributario puede instar la rectificación de su autoliquidación cuando considere que ha perjudicado sus intereses legítimos (artículo 120.3 de la Ley General Tributaria).

¹⁰⁵⁹ Según ESEVERRI MARTÍNEZ, la autoliquidación “tiene perfecta cabida entre los denominados deberes de colaboración del ciudadano con la Administración Tributaria, en virtud de los cuales el sujeto pasivo del tributo no asume funciones típicamente administrativas, sino que colabora en el mejor y

La autoliquidación, al igual que ocurría en el caso de la declaración, tiene por objeto una prestación de hacer, que consiste en la realización del acto de la declaración, revestido por el mandato legal¹⁰⁶⁰.

Pero a diferencia de la declaración, se caracteriza por un carácter bastante más complejo en el cual se distingue el acto de la declaración tributaria propiamente, de la liquidación realizada por el declarante, consistente en la cuantificación de la prestación tributaria que implica una labor de interpretación y aplicación del ordenamiento tributario, para finalizar con el ingreso de la suma que el declarante considera como debida tras la liquidación correspondiente. Cabe destacar que la autoliquidación es de carácter provisional, dado que dicha potestad en su sentido técnico-tributario, se encuentra legalmente en manos de la Administración Tributaria¹⁰⁶¹.

más ágil desarrollo de dichas funciones”, en ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: “Sobre la naturaleza jurídica de las autoliquidaciones tributarias”, *Op. Cit.*, p. 102. De acuerdo con esta opinión, MARTÍN DELGADO, J. M.: “Los nuevos Procedimientos Tributarios: Las Declaraciones-Liquidaciones y las Declaraciones Complementarias”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, número 84, 1983, p. 49; y LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria*, *Op. Cit.*, p. 22.

¹⁰⁶⁰ Señala CASADO OLLERO que “las funciones de gestión y aplicación del tributo y el ejercicio de las potestades tributarias (de recaudación y de policía fiscal) no dependen de un juicio de conveniencia u oportunidad de la Administración, sino de la necesidad de aplicar la ley: la Administración ha de tutelar el interés de la norma tributaria haciendo que ésta quede en todo caso cumplida. Las potestades tributarias son potestades funcionales atribuidas por la ley para tutelar no un interés de la Administración fiscal, que carece de intereses propios, sino los intereses generales a los que aquélla debe servir con objetividad y con sometimiento pleno a la ley y al Derecho (art. 103.1 CE)”, en CASADO OLLERO, G.: “Tutela jurídica y garantías del contribuyente en el Procedimiento Tributario”, AA.VV: *Estudios de Derecho Tributario en Memoria de BOLLO AROCERA, M.*, Editorial Universidad del País Vasco, Bilbao, 1993, pp. 150 y 151.

¹⁰⁶¹ Acerca de las liquidaciones paralelas señala FERNÁNDEZ LÓPEZ que “no son tales liquidaciones sino más bien procedimientos mecanizados empleados por la Administración para comprobar las autoliquidaciones practicadas por el contribuyente, y de los cuales puede surgir una deuda tributaria a ingresar superior a la declarada por este último. La consecuencia lógica es que la figura de la mal llamada “liquidación paralela” precisa, como toda actividad administrativa, de una norma legal que la habilite y, ante tal ausencia cabe subsumirla dentro de la categoría de la “comprobación formal” contemplada, entre otros, en los arts. 1 y 34 Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria como competencia exclusiva de los órganos gestores. La administración, por el contrario, intenta arropar las paralelas bajo el manto de las liquidaciones provisionales, pero, inexplicablemente, suele incumplir el requisito de conferirles suficiente motivación fáctica y jurídica en su notificación, con lo cual lo que debería ser en sentido técnico jurídico una liquidación provisional consecuencia de una mera comprobación formal pasa a convertirse, en la práctica en un acto administrativo insuficientemente motivado por el que se declara la disconformidad de la Administración con los datos consignados por el sujeto pasivo en su autoliquidación”. *Vid.* FERNÁNDEZ LÓPEZ, E.: “Posibles disfunciones orgánicas en el ejercicio de la potestad de comprobación tributaria”, *Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, número 1, 1995, p. 67. De acuerdo con esta opinión, para CAZORLA PRIETO “las técnicas informáticas son una respuesta a la masificación en la que se encuentra embutido el sistema tributario contemporáneo. Ante ello, el jurista debe aceptar estas técnicas como integrante ineludible del objeto de conocimiento sobre el que se traduce sus preocupaciones. Patente que tiene implicaciones jurídicas, no ya internas, sino también afectante a terceros contribuyentes, el científico

Los efectos de la autoliquidaciones interesan de una manera muy clara a los deberes de información, pudiendo ofrecer diversos matices según el punto de vista con el que se miren.

Desde el punto de vista de la Administración “la presentación de las declaraciones no implica aceptar la procedencia de gravamen, pero para el sujeto pasivo, junto con los efectos propios de la declaración, supone una vinculación una serie de manifestaciones de voluntad, como por ejemplo decantarse por una determinada opción tributaria, que lleva consigo una operación de liquidación; en cuanto a la autoliquidación, “determina el importe de la deuda tributaria que llevará aparejado el ingreso a cuenta; y, dado que lleva consigo una declaración, la autoliquidación “inicia el procedimiento de gestión”.

Mientras que desde el punto de vista del contribuyente la autoliquidación “abre el plazo para el cómputo de los términos del derecho del contribuyente para instar a la Administración a confirmar o no su autoliquidación”¹⁰⁶².

C. La comunicación de datos

En tercero y último lugar, otra de las formas de comunicación que existe entre la Administración y los contribuyentes es la comunicación de datos. Se trata de un tipo de declaración presentada por el obligado tributario ante la Administración para que ésta determine la cantidad que, en su caso, resulte a devolver.

jurídico- financiero debe aplicarles la metodología, las categorías y la forma de razonamientos jurídico-financiero. No debe abandonarse, pues, esta materia a la mera razón técnico-informática; lo técnico-informático, soporte del objeto regulado, debe cohonestarse con el orden jurídico hasta lograr que sintonice con él, no sólo de un modo lógico y racional, que no haya saltos en el vacío, sino también en cuanto a la sustancia axiológica de los jurídico-tributario, de lo cual lo informático debe mostrarse con respeto radical”, *Cfr.* con CAZORLA PRIETO, L. M.: “Las llamadas liquidaciones paralelas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *CISSPRAXIS*, Valencia, 1988, p. 84.

¹⁰⁶² *Cfr.* con PÉREZ ARRAIZ, J.: La liquidación y comprobación tributaria: Su titularidad y alcance en el Procedimiento de Gestión, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, p. 74

Mediante la aplicación del artículo 121 de la Ley General Tributaria, el sistema de gestión de los sujetos no obligados a declarar el Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas se integra a la regulación general de la gestión tributaria mediante la comunicación un conjunto de hechos que no comportan la existencia propiamente de prestaciones pecuniarias, sino que se trata sólo de la aportación de datos en cumplimiento de un genérico deber de colaboración con la Administración Tributaria.

La imposición del deber general de comunicación de datos por parte de la Administración se justifica en cuanto su exigencia sea ciertamente necesaria para una imposición justa, de manera que el beneficio obtenido por la Administración gracias al cumplimiento del administrado compense su actividad.

Por el contrario, resultaría una exigencia ilegítima si se estableciese por razones de mera comodidad administrativa y más aún si obedece a razones de “omniscencia fiscal sin relación directa y efectiva con la aplicación de las leyes en vigor”¹⁰⁶³.

Es menester aclarar que la declaración que veíamos *supra* es una actividad radicalmente diferente a la mera comunicación de datos ya que, mientras en la primera se manifiestan los elementos relacionados con el tributo en todo o en parte, en la segunda se obliga a toda persona a proporcionar el mero conocimiento de datos a la Administración o aquellas otras relaciones de datos o declaraciones informativas periódicas o eventuales que deban suministrarse a la Administración, ya sea en cumplimiento de un deber legal o de un requerimiento administrativo previo¹⁰⁶⁴.

En este sentido se ha pronunciado la jurisprudencia al señalar que “los requerimientos formulados a cualquier persona o entidad para suministrar información con trascendencia tributaria (...) de terceras personas (...) no se encuadran ni como un trámite más de un procedimiento destinado a la comprobación o investigación de la situación tributaria del sujeto pasivo requerido y que concluye, generalmente, en la liquidación que

¹⁰⁶³ Vid. PALAO TABOADA, C.: “La Potestad de obtención de información fiscal de la Administración Tributaria y sus límites”, *Op. Cit.*, p. 133.

¹⁰⁶⁴ Según ha señalado CORTÉS DOMÍNGUEZ, “la información tributaria sobre terceros constituye una mera declaración de conocimiento”, en CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: “La Declaración Tributaria”, *Op. Cit.*, p. 1042.

pone fin a dicho procedimiento (...), ni como una obligación accesoria de la principal de declarar y pagar la deuda tributaria”¹⁰⁶⁵. Es decir, los datos propios y los datos referenciados que veíamos en el capítulo anterior, correspondiente a los sujetos de los deberes de información.

Las comunicaciones de datos guardan relación con las declaraciones en cuanto a que en ambas figuras se produce una manifestación de determinada información; pero difieren tanto en su presupuesto como en su naturaleza, en su contenido e incluso en los efectos que produce. Son distintos los sujetos obligados a realizarlos; las potestades y los límites de la Administración para requerirlos; y el contenido y efectos de los mismos.

No siempre se establece una clara diferenciación entre la declaración tributaria y el cumplimiento del deber de comunicación, como sucede con los retenedores en su calidad de obligados tributarios en cuanto a la relación que están obligados a presentar a la Administración Tributaria respecto de las cantidades retenidas a otras personas por concepto de los pagos que realicen, ya que se traza una fina línea divisoria entre el contenido de ambos deberes¹⁰⁶⁶.

La utilización de los datos proporcionados por el propio interesado podría generar cierta confusión entre el cumplimiento de los deberes de información y el cumplimiento de un requerimiento administrativo dirigido a terceros, ya que la utilización de datos obtenidos mediante la declaración para un posterior procedimiento de investigación o de comprobación tributaria de terceras personas, le dota de cierto carácter ambivalente que es necesario delimitar previamente¹⁰⁶⁷.

¹⁰⁶⁵ En cuanto al pronunciamiento jurisprudencial que diferencia a las declaraciones de las comunicaciones, *Vid.* la Resolución de 23 de septiembre de 1987 del Tribunal Económico Administrativo Central.

¹⁰⁶⁶ En este sentido, CORTÉS DOMÍNGUEZ señala que “La Declaración Tributaria participa tanto de las características de la manifestación de voluntad como de las notas de las declaraciones de conocimiento”, en CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: “La Declaración Tributaria”, *Op. Cit.*, p. 1042. Acerca de la confusión que genera el rol con el que se cumple la declaración o la comunicación de datos, HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F.: “Una contribución al estudio de los deberes tributarios”, *Op. Cit.*, p. 20.

¹⁰⁶⁷ Según ha señalado SÁNCHEZ SERRANO, “los datos que son objeto de declaraciones tributarias propiamente dichas, pueden ser utilizados por la Administración para la comprobación e investigación tributaria con relación a terceras personas. *Vid.* SÁNCHEZ SERRANO, L.: “Comentarios a la Ley General Tributaria”, AA.VV.: *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, *Op. Cit.*, pp. 195 y 196.

Otra figura que conviene diferenciar de la comunicación de datos es la denuncia, ya que pudiesen resultar figuras confusas por cuanto ni el denunciante ni quien cumple con su deber de información son interesados en la actuación administrativa, y porque el contenido de la comunicación se refiere a hechos o situaciones que han de tener trascendencia tributaria para la gestión de los tributos. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que la denuncia no tiene el carácter obligatorio que si tiene la comunicación de datos, y de esta coactividad deriva un distinto régimen jurídico¹⁰⁶⁸.

Para identificar la forma en la cual se realiza la aportación de datos, es necesario acudir a la relación del sujeto con el contenido de la información de manera que, cuando el cumplimiento de dichos deberes se encarga al sujeto interesado en la obligación material, se trata de una declaración tributaria o de una autoliquidación, que a pesar de considerarse una modalidad de declaración, consiste en un proceso bastante más complejo. Mientras que si dicha la comunicación se presenta a través de un conjunto de hechos que solamente comportan la aportación de datos en cumplimiento de un genérico deber de colaboración con la Administración de Hacienda se trata de comunicaciones tributarias.

3.2.2. La obtención de información por parte de órganos de gestión

Decíamos que la actividad pública de gestión se encuentra estigmatizada por su carácter “polivalente”, que se entiende más bien como un grupo de procedimientos mezclados entre sí pero cuya delimitación no se encuentra del todo clara a nivel formal.

Una muestra de la falta de delimitación en materia de gestión administrativa son las competencias que se atribuyen a sus órganos respecto de cada tributo, como la liquidación provisional de oficio previa comprobación abreviada de las declaraciones

¹⁰⁶⁸ En efecto, para SÁNCHEZ SERRANO, “podría haber lugar a confundir las figuras de la comunicación de datos a cargo de un tercero de la denuncia pública. Pero la distinción entre ambas queda puesta de relieve si se tiene en cuenta el carácter no obligatorio de la segunda, de lo que deriva además un distinto régimen jurídico”, en SÁNCHEZ SERRANO, L.: “Comentarios a la Ley General Tributaria”, AA.VV.: *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Op. Cit., p. 196. También HERRERA MOLINA, P. M.: *La potestad de información tributaria sobre terceros*, Op. Cit., p. 35.

presentadas¹⁰⁶⁹. Es por ello que los puntos que requieren mayor atención serán las competencias de los órganos de gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y el procedimiento que deben seguir, incluidas formas y garantías procesales¹⁰⁷⁰.

La situación de los órganos de gestión requiere atención respecto de la competencia de sus órganos para realizar la comprobación abreviada¹⁰⁷¹, cuyo ejercicio concurre con las funciones de los órganos de inspección, a pesar de la enorme extensión con la que el actual Reglamento General de Gestión e Inspección permite recoger normas que hasta ahora estaban dispersas¹⁰⁷², lo que resulta positivo desde el punto de vista de la seguridad del contribuyente.

¹⁰⁶⁹ Las facultades de los órganos de gestión para efectuar liquidaciones provisionales de oficio fue una de las causas determinantes que condujeron a la importante reforma mediante la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria, junto a otras causas como la necesidad de facultar a los órganos de gestión para efectuar liquidaciones provisionales de oficio o previa comprobación abreviada de las declaraciones presentadas, además de incorporar nuevos instrumentos de lucha contra el fraude fiscal y revisar el régimen de infracciones y sanciones.

¹⁰⁷⁰ Incluso ha llevado a plantear a CASADO OLLERO “la necesidad de proyectar determinadas formas y garantías procesales (...) al procedimiento de gestión de los tributos (...); esto es, a un procedimiento en el que se ejercitan no tanto las potestades y funciones liquidatorias sino de policía fiscal, y dirigido a la investigación y fijación no sólo de hechos -y conductas- determinantes de una sanción fiscal; esto es, de un procedimiento encaminado no tanto a imponer el tributo como a reprimir la evasión, dotado por consiguiente de los fines propios de un verdadero procedimiento sancionador pero sin que las garantías del sujeto pasivo, supuesto infractor, y sin que las pautas y los límites de actuación de las potestades administrativas sean las propias del procedimiento sancionatorio”, en CASADO OLLERO, G.: “Tutela jurídica y garantías del contribuyente en el procedimiento tributario”, AA.VV.: *Estudios de Derecho Tributario en Memoria de BOLLO AROCERA, M., Op. Cit.*, p. 161. *Vid.*, también TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: “Las funciones de los órganos de inspección tributaria. Algunas observaciones críticas”, *Quincena Fiscal*, número 3, 1997, pp. 11 y ss.

¹⁰⁷¹ Algunos aspectos como la delimitación de los medios a emplear para la comprobación abreviada; la fecha de inicio y de finalización; causas de interrupción y suspensión; forma y contenido de la notificación al interesado; trámite de audiencia al interesado; y la documentación de las actuaciones por los órganos de gestión, entre otros, han sido denunciados por MAGRANER MORENO, DE LA PEÑA VELASCO y FERNÁNDEZ MARÍN, en MAGRANER MORENO, F.: *La Comprobación Tributaria de los órganos de gestión. Naturaleza y alcance*, Aranzadi, Pamplona, 1995, pp. 20 y ss. FERNÁNDEZ MARÍN, F.: *La Liquidación Provisional de Oficio*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1998, pp. 45 y ss.; y DE LA PEÑA VELASCO y “La Liquidación Provisional de Oficio y la Comprobación Abreviada (el nuevo artículo 123 de la nueva Ley General Tributaria)”, *Op. Cit.*, pp. 61 y ss.

¹⁰⁷² Nos referimos al 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, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE del 5 de septiembre). En este Reglamento se refunde y deroga la normativa hasta ahora dispersa relativa al Número de Identificación Fiscal (Real Decreto 338/1990), a las declaraciones censales (Real Decreto 1041/2003), a la declaración anual de operaciones con terceros (Real Decreto 2027/1995), a las obligaciones de información en materia de activos financieros (Real Decreto 2281/1998), al sistema de cuenta corriente tributaria (Real Decreto 1108/1999) y a la colaboración social para la presentación telemática de declaraciones (Real Decreto 1377/2002), entre otras normas.

El primer aspecto que deben abarcar los órganos de gestión se refiere a la comprobación general y masiva de las declaraciones tributarias e informativas de los contribuyentes, siempre y cuando no sean inquisitivas; y el segundo, a las actuaciones de información y de asistencia a los interesados¹⁰⁷³, que supone un pilar fundamental para garantizar los derechos de los contribuyentes.

Las normas reguladoras de cada tributo atribuyen el cumplimiento de ciertos deberes a los particulares, bien porque necesitan conocer la producción de un hecho imponible o los elementos que puedan generarlo, pero también porque necesitan de la aportación de una serie de datos necesarios para conocer la procedencia y la cuantía del tributo.

De allí que las actuaciones de obtención de información por parte de los órganos de gestión tributaria queden mermadas ante un progresivo aumento de los deberes de colaboración individual que exigen facilitar información tributaria, tanto a cargo del propio sujeto pasivo manifestándose en el deber de autoliquidar o de efectuar declaraciones-liquidaciones, -que si bien supone la aportación de dicha información conllevan la necesidad de interpretar y aplicar las normas tributarias aumentando considerablemente la presión fiscal indirecta del sujeto pasivo, pero simultáneamente, de deberes a cargo de otras personas con las que éste mantiene relaciones económicas, profesionales o financieras y que no necesariamente guardan vinculación con alguna obligación material.

3.2.3. Los principales procedimientos de gestión tributaria

No todos los procedimientos de gestión tienen la misma importancia, no todos son reflejo de una misma competencia asignada al procedimiento de gestión, no revisten la

¹⁰⁷³ Hemos tomado este término de SESMA SÁNCHEZ cuya obra, *La obtención de información tributaria*, seguimos para la elaboración del punto correspondiente al procedimiento de gestión, del que destaca su agudeza para denunciar la insuficiente legalidad que rodea toda esta materia y que se hace más patente en los procedimientos. *Vid.* Al respecto, SESMA SÁNCHEZ, B: *La Obtención de Información Tributaria, Op. Cit.*, pp. 55 y ss.

misma complejidad y no todos producen los mismos efectos. Las diferencias existentes entre los diversos procedimientos de gestión vienen determinadas por varios motivos de los cuales ha dado cuenta la doctrina para clasificarlos, atendiendo a diversos criterios de los que podríamos resumir en aquellos que atienden a su naturaleza; a su objeto; y por supuesto, el criterio utilizado por el legislador.

De acuerdo a la naturaleza se han distinguido los procedimientos de gestión en sentido estricto (procedimiento de devolución y procedimiento iniciado mediante declaración) de los procedimientos de naturaleza comprobadora (verificación de datos; comprobación de valores; y comprobación limitada)¹⁰⁷⁴.

Aunque a esta clasificación escapan las consecuencias que la Ley General Tributaria atribuye a la falta de efectos preclusivos de las liquidaciones resultantes de la terminación de la verificación de datos para afirmar su naturaleza comprobadora, la verdadera carencia en esta clasificación se refiere a los procedimientos que pueden conllevar ciertas competencias comprobadoras como los procedimientos de comprobación del domicilio fiscal, o de comprobación del Número de Identificación Fiscal.

Mientras que, si se atiende al objeto, se pueden diferenciar los procedimientos cuya finalidad directa e inmediata es determinar la cuantía del tributo, es decir, aquellos cuyo acto de terminación será la liquidación tributaria (el procedimiento de devolución, el procedimiento de verificación cuando se trate de declaraciones y el de comprobación limitada); de los procedimientos que no tienen por objeto la cuantificación del tributo (el procedimiento de verificación cuando no sea de declaraciones, y el de comprobación de valores)¹⁰⁷⁵.

Por medio de diversas formas se pueden iniciar cualquiera de los cinco procedimientos de gestión que regula la Ley General Tributaria: el procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos; el procedimiento iniciado mediante declaración; el procedimiento de verificación de datos; el

¹⁰⁷⁴ Vid. AA.VV.: *Guía de la Ley General Tributaria*, CISS, Valencia, 2004, p. 267.

¹⁰⁷⁵ TEJERIZO LÓPEZ, J. M: “Los procedimientos de Gestión Tributaria: principales novedades”, AA.VV.: *La reforma de la Ley General Tributaria*, Dirección a cargo de ZORNOZA PÉREZ, J., Centro de Documentación Judicial, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2005, p. 206 y 207.

procedimiento de comprobación de valores; y el procedimiento de comprobación limitada¹⁰⁷⁶.

De este grupo se destacan estos tres últimos procedimientos por la importancia que tienen en el sistema fiscal, sin olvidar que para estos procedimientos se prevé como una forma de terminación el inicio de otro procedimiento, que contenga el objeto del que se está terminando, bien de verificación de comprobación limitada o de inspección para los dos primeros o de inspección para el último¹⁰⁷⁷.

A) La obtención de información en el procedimiento de verificación de datos

La comprobación formal o abreviada engloba las actuaciones de verificación de datos y de comprobación limitada, realizadas por los órganos de gestión. Las liquidaciones que se dicten, en su caso, serán siempre provisionales. El procedimiento verificación de datos solamente se produce en presencia de los cuatro supuestos que establece la Ley General Tributaria, es decir, cuando:

Existan defectos formales o materiales en la declaración o en la autoliquidación del obligado tributario, por ejemplo cuando la autoliquidación individual por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aparezca la firma de los dos cónyuges.

Se produzca alguna falta de coherencia entre los datos declarados en unas y otras declaraciones del propio obligado, o entre los datos declarados y los que obren en poder de la Administración Tributaria, como por ejemplo cuando la autoliquidación por el Impuesto

¹⁰⁷⁶ La Ley General Tributaria regula cinco procedimientos de gestión: el procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos (artículos 124 a 127 Ley General Tributaria); el procedimiento iniciado mediante declaración (artículos 128 a 130 Ley General Tributaria); el procedimiento de verificación de datos (artículos 131 a 133 de la Ley General Tributaria); el procedimiento de comprobación de valores (artículo 134 y 135 de la Ley General Tributaria); y el procedimiento de comprobación limitada (artículo 136 a 140 de la Ley General Tributaria).

¹⁰⁷⁷ Según los artículos 127.133.1 e), y, 139.1c) de la Ley General Tributaria.

sobre Sociedades en la que aparecen unos gastos de personal cuyo importe difiere del consignado en el modelo 190 (retenciones) del mismo ejercicio y obligado tributario;

Resulte una aplicación indebida de normas tributarias, o de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes que se aporten, por ejemplo en la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la que ante una ganancia patrimonial derivada de obtención de una subvención para adquisición de vivienda, el contribuyente las incluye como renta del ahorro, cuando deben integrar la renta general;

En los casos en los cuales se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, como por ejemplo cuando:

El contribuyente en su autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas consigna una deducción por adquisición de vivienda solicitándose por parte de la Administración la justificación documental de las cantidades invertidas¹⁰⁷⁸;

En una autoliquidación por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la Administración requiere a un contribuyente, al objeto de verificar sus declaraciones en presencia de imputaciones de rendimientos del trabajo superior a las declaradas¹⁰⁷⁹. Este procedimiento finalizaría por resolución donde se indique que no procede practicar liquidación provisional, o en la que se corrijan los defectos advertidos.

Puede ocurrir que ante la aclaración solicitada por la Administración se compruebe que el pagador imputó los rendimientos a un Número de Identificación Fiscal equivocado o que, solicitados justificantes de la deducción por adquisición de vivienda habitual, el contribuyente los aporta y justifica la deducción practicada.

¹⁰⁷⁸ En este ejemplo el procedimiento de verificación de datos se inicia, en todo caso, de oficio. Si en este procedimiento el interesado alega la falsedad o inexactitud de los datos obrantes en poder de la Administración (suministrados por terceros básicamente), la Administración debe contrastarlos en los términos previstos en el artículo 108.4 de la Ley General Tributaria, respecto de las presunciones.

¹⁰⁷⁹ El efecto de que el obligado tributario niegue dichas imputaciones, es que la Administración será la que deba probar los rendimientos que imputa y no el contribuyente el que deba acreditar que aquello que se le imputa no le corresponde (por ejemplo, requiriendo al pagador de los rendimientos los datos para que los ratifique y los justifique).

Por caducidad, una vez transcurrido el plazo de seis meses, a contar desde la notificación del inicio al interesado, sin haberse notificado liquidación provisional, sin perjuicio de que la Administración también pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción.

Por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección que incluya el objeto del procedimiento de verificación de datos¹⁰⁸⁰.

Una vez verificada la presencia de alguno de estos supuestos, se inicia el procedimiento mediante un acto administrativo de requerimiento dirigido al obligado, bien para que realice alguna aclaración o para presentarle una propuesta de liquidación, si la Administración cuenta con los datos precisos para formularla.

Luego de haber requerido al obligado tributario de la relación material se produce el desarrollo del procedimiento mediante el cual la Administración, con carácter previo a la práctica de la liquidación provisional, deberá comunicar al obligado la propuesta de liquidación.

Finalmente, tiene lugar el término de la verificación de datos a través de una resolución; una liquidación provisional; por subsanación, aclaración o justificación de la discrepancia o del dato objeto de requerimiento por parte del obligado tributario; por caducidad (6 meses); o por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o inspección.

¹⁰⁸⁰ El procedimiento verificación de datos se limita a los supuestos que establece el artículo 131 de la Ley General Tributaria: “a. Cuando la declaración o autoliquidación del obligado tributario adolezca de defectos formales o incurra en errores aritméticos; b. Cuando los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado o con los que obren en poder de la Administración Tributaria; c. Cuando se aprecie una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma; d. Cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas”.

B) La obtención de información en el procedimiento de comprobación limitada

A diferencia del procedimiento de verificación de datos, en el procedimiento de comprobación limitada los órganos de gestión tienen facultades más amplias, pues a pesar de que la Ley General Tributaria les posibilita “comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria”, tienen limitadas sus actuaciones¹⁰⁸¹.

En particular, mediante el procedimiento de comprobación limitada no pueden examinar la contabilidad mercantil del obligado tributario, ni requerir a terceros información sobre movimientos financieros, y por regla general todas las actuaciones de comprobación limitada han de realizarse en las oficinas de la Administración. Se trata de un escalón superior a la verificación, ya que la Administración lleva a cabo una labor similar a la desplegada por la Inspección.

El procedimiento de comprobación limitada se inicia por acuerdo del órgano competente, el cual deberá ser notificado al obligado tributario mediante comunicación. No obstante, cuando la Administración cuente con datos suficientes, el procedimiento se podrá iniciar con la notificación de la propuesta de liquidación¹⁰⁸².

Respecto al desarrollo de las actuaciones¹⁰⁸³, cabe destacar la importancia de que se documenten en las comunicaciones y diligencias que regula el artículo 136.2 de la Ley General Tributaria.

Finalmente, este procedimiento de comprobación limitada puede concluir por los tres motivos que establece el artículo 139 de la Ley General Tributaria:

¹⁰⁸¹ *Cfr.* con el artículo 136 de la Ley General Tributaria.

¹⁰⁸² *Cfr.* con el artículo 137 de la Ley General Tributaria.

¹⁰⁸³ *Cfr.* con el artículo 138 de la Ley General Tributaria.

1. La Administración Tributaria lo ha considerado pertinente y así lo ha manifestado mediante una resolución expresa en la que se contenga, al menos, el objeto de la comprobación realizada; las actuaciones llevadas a cabo; los hechos y fundamentos de derecho que motiven la resolución; y la liquidación provisional, o en su caso, manifestación expresa de que no procede regularizar la situación tributaria del obligado.

2. Se ha producido la caducidad del procedimiento (6 meses), sin perjuicio de la posibilidad de iniciar de nuevo el procedimiento dentro del plazo de prescripción.

3. Por el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada.

C) La obtención de información en el procedimiento de comprobación de valores

Por último, el procedimiento de comprobación de valores es un tipo especial de comprobación administrativa que consiste en la comprobación del valor de rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible sobre la valoración de los bienes incluidos en una declaración o autoliquidación¹⁰⁸⁴. Por lo tanto, este es un

¹⁰⁸⁴ Los medios de comprobación previstos en el artículo 57 de la Ley General Tributaria son los siguientes: a) Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale; b) Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal. Dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración Tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario; c) Precios medios en el mercado; d) Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros; e) Dictamen de peritos de la Administración; f) Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros; g) Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria; h) Precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien, teniendo en cuenta las circunstancias de éstas, realizadas dentro del plazo que reglamentariamente se establezca; i) Cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo, artículos 158 y ss. de la Ley General Tributaria.

procedimiento auxiliar que se caracteriza por ser dependiente de una declaración, de la cual también depende la posibilidad de ser impugnado¹⁰⁸⁵.

Este procedimiento se caracteriza por su especial importancia en aquellos tributos que se tienen en cuenta el valor atribuido a ciertos bienes o derechos, respecto de su valor real y de mercado, ya que tiene lugar exclusivamente en relación con cierto tipo de impuestos, que la prevén expresamente en su normativa: los que gravan el tráfico patrimonial civil (no empresarial), bien por actos inter vivos (Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados o Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en cuanto a las donaciones) como mortis causa (Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones).

La discrecionalidad de la Administración caracteriza la elección de este procedimiento, aunque encuentra limitaciones tanto en la adecuación del medio al objeto de la comprobación, como en cuanto a los medios utilizados por el contribuyente, ya que no procede la elección de este procedimiento si el obligado ha utilizado valores publicados por la Administración para su declaración.

La comprobación de valores se inicia de oficio, mediante comunicación de la Administración o notificación conjunta de la propuesta de liquidación y valoración en caso de que cuente con suficientes datos.

Existen varias excepciones a la posibilidad de iniciar el procedimiento de comprobación de valores¹⁰⁸⁶, pero una vez iniciado no podrá interponerse recurso o

¹⁰⁸⁵ Este procedimiento se encuentra regulado por los artículos 57; 134 y 135 de la Ley General Tributaria. Según el Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria, artículo 157 “La Administración Tributaria podrá comprobar el valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, salvo que el obligado tributario haya declarado de acuerdo con: a) El valor que le haya sido comunicado al efecto por la Administración Tributaria en los términos previstos en el artículo 90 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el artículo 69 de este Reglamento; b) Los valores publicados por la propia Administración actuante en aplicación de alguno de los medios previstos en el artículo 57.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; 2. Lo dispuesto en esta sección se entenderá sin perjuicio de lo establecido en la normativa de cada tributo”.

¹⁰⁸⁶ Existen varias excepciones a la posibilidad de iniciar el procedimiento de comprobación de valores: “a. Cuando el obligado tributario hubiera declarado utilizando los valores publicados por la propia Administración actuante, como por ejemplo cuando el obligado ha utilizado para efectuar la declaración las tablas de precios medios de venta de vehículos de turismo que se publican anualmente para determinar los valores de venta de vehículos que tributan por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; b. Cuando se haya hecho uso del derecho al acuerdo previo de valoración previsto

reclamación independiente contra la valoración efectuada por la Administración, sin perjuicio de la posibilidad de instar el procedimiento de tasación pericial contradictoria o de plantear las cuestiones que se estimen procedentes frente a la valoración realizada cuando se recurra la liquidación dictada utilizando el valor comprobado por la Administración¹⁰⁸⁷.

De la tramitación de comprobación de valores destaca la importancia de notificar al interesado las actuaciones que precisen de la colaboración de los obligados tributarios antes de elaborar la propuesta de valoración que llevan a la propuesta de un procedimiento inspector en caso de regularización, o a un procedimiento de gestión en caso de propuesta de liquidación contra los que no existe un trámite de alegaciones independiente ya que, en todo caso, se tendrá que llevar a cabo contra la propuesta de liquidación o rectificación.

Transcurrido el plazo de alegaciones contra la propuesta de liquidación, la Administración procederá a la notificación de la regularización que proceda, acompañada de la correspondiente valoración¹⁰⁸⁸.

en el artículo 91 de la Ley General Tributaria (puesto que la información sobre el valor del inmueble tiene carácter vinculante para la Administración durante un plazo de tres meses); c. En las transmisiones de bienes o derechos que se efectúen en el seno de procedimientos concursales, que deben finalizarse en el plazo máximo de seis meses desde la notificación del inicio”.

¹⁰⁸⁷ La tasación pericial contradictoria que regula el artículo 135 de la Ley General Tributaria, consiste en procedimiento previsto para confirmar o corregir el resultado de una previa comprobación de valores efectuada por la Administración. Este procedimiento se encuentra condicionado por diversas variables: 1. No podrá instarse la misma hasta el momento en que se puede interponer el primer recurso frente a la liquidación en la que se emplea el valor sobre el que no está de acuerdo el interesado; 2. El obligado tributario podrá reservarse el derecho a instar la tasación pericial contradictoria cuando estime que la notificación de la liquidación no está suficientemente motivada y denuncie dicha omisión en un recurso de reposición o en una reclamación económico-administrativa; 3. El interesado deberá aportar la valoración realizada por su propio perito. En caso de que la valoración de la Administración no haya sido realizada por sus propios peritos, deberá procederse a practicar la misma por parte de las citadas personas; 4. Si la diferencia entre el valor determinado por el perito de la Administración y la tasación practicada por el perito designado por el obligado tributario, considerada en valores absolutos, es igual o inferior a 120.000 euros y al 10% de dicha tasación, esta última servirá de base para la liquidación. Si la diferencia es superior, deberá designarse un tercer perito.

¹⁰⁸⁸ El plazo para notificar es de seis meses, según el artículo 104 de la Ley General Tributaria.

3.3. La obtención de información en el procedimiento de Inspección Tributaria

La satisfacción de los impuestos es uno de los problemas más difíciles a los que se enfrenta el sistema fiscal, debido a la importante diferencia entre los impuestos nominales y los realmente pagados. Para que la población de contribuyentes cumpla con su obligación fiscal, la Administración Tributaria se apoya en diferentes instrumentos. Algunos son informativos, como las campañas de concienciación de la población y algunos coercitivos, basados en estrategias de inspección que permiten identificar evasiones¹⁰⁸⁹.

Hemos dicho que la Administración Tributaria tiene como función específica la aplicación de las leyes tributarias. Para llevar a cabo esta función, necesita conocer los hechos de la realidad que, de acuerdo con tales normas, generan los correspondientes efectos jurídicos del tributo.

En las páginas siguientes vamos a estudiar qué tipo de información externa al aparato administrativo debe recibir la Inspección para poder llevar a cabo sus funciones de comprobación e investigación tributaria, es decir, lo que las distintas categorías subjetivas que hemos analizado en el capítulo anterior de este trabajo están obligadas a aportar a la Administración Tributaria¹⁰⁹⁰.

Resulta evidente que los órganos de la Inspección tienen como esencial función procurarse el acopio de datos relativos a la situación tributaria de los sujetos pasivos y obligados tributarios, para hacer efectiva y mejorar la comprobación de la realidad

¹⁰⁸⁹ Acerca de los modelos de diseño de sistemas de inspección, *Vid.* MACHO STADLER, I. y PÉREZ CASTRILLO, D.: “Políticas de inspección óptimas y cumplimiento fiscal”, *Instituto de Estudios Fiscales*, Barcelona, 2001, pp. 8 y ss.

¹⁰⁹⁰ Tanto LÓPEZ ARANDA Y DOMÍNGO como GUÍO MONTERO señalan que la información que debe procurar la Inspección puede proceder de aquellas fuentes internas originadas por el propio sistema que están constituidas por las declaraciones tributarias de los contribuyentes y las comprobaciones que los servicios de inspección realizan en base a las mismas como los Censos tributarios, o bien pueden proceder de fuentes externas cuyo común denominador es que dichos datos resultan ajenos al aparato administrativo. Sería el caso de las retenciones por trabajo personal, por rendimientos de capital, relaciones de ingresos y pagos. En LÓPEZ ARANDA Y DOMÍNGO, L.: “La información Tributaria: Tratamiento y análisis”, *Revista Crónica Tributaria*, número 37, 1994, pp. 145 y ss.; y GUÍO MONTERO, F.: *El contribuyente ante la Inspección de Hacienda*, *Op. Cit.*, 3ª edición, pp. 223 y ss.

tributaria¹⁰⁹¹. La información aparece así, como imprescindible en las funciones de la Inspección tributaria, para permitir una mejor selección de los sujetos pasivos que deben ser objeto de comprobación y una mejor aproximación a la realidad económica sometida a imposición¹⁰⁹².

Esta función inspectora se concreta en un poder-deber de la Administración, que consiste en averiguar los presupuestos de hecho que dan lugar a la aplicación de la norma tributaria¹⁰⁹³. Las actividades de inspección sirven a la Administración como instrumento para conseguir una correcta aplicación de los tributos, toda vez que la información ha de servir necesariamente para descubrir hechos impositivos no declarados, o declarados incorrectamente¹⁰⁹⁴.

La simple existencia del sistema tributario y de la actividad inspectora y comprobatoria de la Administración, posibilita a la Administración para exigir los datos relativos a la situación económica de los contribuyentes que tengan trascendencia tributaria¹⁰⁹⁵.

No obstante, la actuación inspectora en alguna ocasión puede interferir en aspectos concretos del derecho a la intimidad ya que cuando recae sobre algún administrado, puede ser sometido a toda clase de requerimientos de comprobación e

¹⁰⁹¹ Vid. MACERA TIRAGALLO, B. F.: “La problemática de la asunción de la inspección administrativa por entidades privadas”, AA.V.V.: *El Derecho Administrativo en el umbral del siglo XXI: homenaje al profesor Dr. D. Ramón Martín Mateo*, Coordinación a cargo de SOSA WAGNER, F., Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, pp. 1605 a 1624.

¹⁰⁹² En este sentido ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: “Las Actuaciones Inspectoras”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública Española*, número 200, 1989, p. 342. Vid., también PEÑA GARBIN, J. M.: *La inspección de Hacienda. Problemas y soluciones*, Praxis, Barcelona, 1999.

¹⁰⁹³ Para HERRERA MOLINA la función inspectora es un poder-deber “en virtud del cual la Administración investiga y comprueba el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios”, en HERRERA MOLINA, P. M.: *La potestad de información tributaria sobre terceros*, *Op. Cit.*, p. 38.

¹⁰⁹⁴ Esta fase instructora ha sido llamada “ascertamiento” por el sistema italiano. En este sentido, LA ROSA, S.: “Caratteri e funzioni dell’ accertamento tributario”, *Diritto e Pratica Tributaria*, número 4, 1990, p. 793 y ROMEO, S.: “Le deroghe al segreto bancario nell’ accertamento tributario”, *Rivista della Guardia di Finanza*, número 3, 1997, p. 1276.

¹⁰⁹⁵ La actividad de comprobación de declaraciones y autoliquidaciones es llevada a cabo a través de una Inspección Tributaria, Vid. AGÜALLO AVILÉS, A.: *El contribuyente frente a los Planes de Inspección*, *Op. Cit.*, pp. 33.

investigación¹⁰⁹⁶. Debemos recordar que ese derecho, al igual que los demás, tiene sus límites marcados por el deber de todos de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, como dispone el ya citado artículo 31,1 de la Constitución, deber para cuyo efectivo cumplimiento es evidentemente necesaria la inspección fiscal¹⁰⁹⁷, considerado un auténtico *privilegium fiscum*¹⁰⁹⁸.

En la actualidad, las facultades inspectoras suponen una inversión importante de recursos que no siempre son justificados, de manera que solamente pone en marcha sus funciones cuando realmente se necesite pero sin llegar a suponer una rémora para el sistema¹⁰⁹⁹. La renta pertenece a la información privada del contribuyente sobre la cual se plantea la actividad inspectora sobre la base de una selección adversa que no puede considerarse clásica, en primer lugar porque no hay una voluntariedad en la participación, y en segundo lugar por las limitaciones instrumentales de la Administración Tributaria¹¹⁰⁰.

La herramienta fundamental en manos de la Administración Tributaria es la inspección, un sistema que selecciona una parte de la población de contribuyentes para investigar sobre la base de diversos criterios¹¹⁰¹, lo cual condiciona el éxito de dicha actividad vista la importancia de una política óptima de selección que agrupe a los contribuyentes en función de la actividad fundamental o de otras informaciones

¹⁰⁹⁶ En este sentido, LOZANO SERRANO, C.: “La Actividad Inspectora y los Principios Constitucionales”, *Op. Cit.*, p. 12.

¹⁰⁹⁷ *Vid.* Sentencia del Tribunal Constitucional 11/1981, de 8 de abril, Fundamento Jurídico 7º, Sentencia 2/1982, de 29 de enero, Fundamento Jurídico 5º.

¹⁰⁹⁸ En este sentido, PUEYÓ MASÓ, J. A.: “El derecho de la Inspección a examinar la contabilidad de los contribuyentes”, *Revista Crónica Tributaria*, número 41, 1982, p. 119.

¹⁰⁹⁹ *Vid.*, en este sentido, CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: “La Declaración Tributaria”, *Op. Cit.*, p. 1040.

¹¹⁰⁰ Según JUAN LOZANO los requerimientos de comprobación e investigación nacen por la información obtenida y almacenada por la Administración Tributaria a través de su quehacer administrativo, en JUAN LOZANO, A.: «*La Inspección de Hacienda ante la Constitución*», *Op. Cit.*, p. 27.

¹¹⁰¹ Dada la gran masa de contribuyentes, a los que invariable y forzosamente se les comprueba sus declaraciones y autoliquidaciones y el estado de veracidad de las mismas, la discrecionalidad condiciona los contribuyentes a quienes se inspecciona. En tal sentido, FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.: *La comprobación de hechos por la inspección de los tributos*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pp. 90 y ss. También JUAN LOZANO, A.: “El problema de los Planes de Inspección”, *Quincena Fiscal*, número 17, 1999, pp. 9 y ss.

complementarias para enfatizar la inspección tanto de aquellos contribuyentes que declaren rentas bajas relativas a su ocupación, como de aquellos cuya actividad sea difícil de inspeccionar, o de los contribuyentes sobre quienes reciba señales indicadoras de probabilidad de evasión. Sin embargo, en algunas ocasiones puede acabar primando el beneficio a corto plazo sobre la política disuasoria¹¹⁰².

La Administración en el ejercicio de sus facultades de inspección e investigación, va más allá del simple registro de datos cuando realiza esta actividad de búsqueda de toda la información que pueda tener trascendencia tributaria. Esta forma de obtención de información conlleva un auténtico deber para la Inspección de los Tributos, que obliga al funcionario actuante a obtener cuantos datos sean necesarios en el curso de sus actuaciones.

Desde el punto de vista de la Administración, la inspección tributaria consiste en la obtención de datos y antecedentes de naturaleza tributaria de manera directa¹¹⁰³. Las actuaciones inspectoras vendrían a estar constituidas por las actuaciones administrativas que realizan los órganos de la inspección de los tributos, con la finalidad de obtener en el

¹¹⁰² Según MACHO STADLER y PÉREZ CASTRILLO: “el problema de inspección óptima es muy distinto cuando la Agencia no tiene la capacidad para comprometerse de forma creíble sobre su política. La inspección pierde una parte del sentido disuasorio puesto que la Agencia decidirá lo que es ex-post beneficioso para ella. La inspección se concentrará en aquellas declaraciones en las que la Agencia cree que puede obtener más beneficios, no busca disuadir a los contribuyentes de realizar ciertas declaraciones”, *Vid.* MACHO STADLER, I. y PÉREZ CASTRILLO, D.: “Políticas de inspección óptimas y cumplimiento fiscal”, *Op. Cit.*, pp. 14 y ss.

¹¹⁰³ Según el artículo 141 de la Ley General Tributaria, “La Inspección Tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a: a. La investigación de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración; b. La comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios; c. 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 de esta Ley; d. La comprobación del valor de derechos, rentas, productos, bienes, patrimonios, empresas y demás elementos, cuando sea necesaria para la determinación de las obligaciones tributarias, siendo de aplicación lo dispuesto en los artículos 134 y 135 de esta Ley; e. La comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales y devoluciones tributarias, así como para la aplicación de regímenes tributarios especiales; f. La información a los obligados tributarios con motivo de las actuaciones inspectoras sobre sus derechos y obligaciones tributarias y la forma en que deben cumplir estas últimas; g. La práctica de las liquidaciones tributarias resultantes de sus actuaciones de comprobación e investigación; h. La realización de actuaciones de comprobación limitada, conforme a lo establecido en los artículos 136 a 140 de esta Ley; i. El asesoramiento e informe a órganos de la Administración Pública; j. La realización de las intervenciones tributarias de carácter permanente o no permanente, que se regirán por lo dispuesto en su normativa específica y, en defecto de regulación expresa, por las normas de este capítulo con exclusión del artículo 149; k. Las demás que se establezcan en otras disposiciones o se le encomienden por las autoridades competentes”.

curso de la misma, la información de aquellos datos o antecedentes con trascendencia fiscal.

La Administración Tributaria detenta una potestad de Inspección que encuentra origen en un cuerpo normativo de carácter legal cuyo ejercicio va más allá de la facultad del requerimiento de datos con trascendencia tributaria, llegando a alcanzar la regulación de las facultades de la Inspección de los tributos de forma separada del propio Procedimiento de Inspección, toda vez que dichas facultades pueden ejercerse en el desarrollo de las actuaciones inspectoras, aunque no se produzcan en un Procedimiento de Inspección¹¹⁰⁴.

Para la gestión, inspección, y recaudación de los tributos, la Administración Tributaria ha de llevar a efecto actuaciones de oficio que tienen como finalidad descubrir y comprobar los hechos tipificados por la ley, llegando a la verdad material de los mismos para que sirvan de presupuestos de la obligación tributaria¹¹⁰⁵.

De manera que coincidimos con BERMEJO VERA cuando sostiene que la característica principal del procedimiento de inspección, es su finalidad: persigue el fracaso ya que, mientras en el resto de los procedimientos administrativos la formalización de trámites tiende a alcanzar una resolución o decisión (sea positiva o negativa),

¹¹⁰⁴ Según el artículo 55 del Reglamento: “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 deban estar a su disposición. Cuando se trate de documentos, elementos o justificantes que no deban estar a disposición de dichos órganos, se concederá a las personas o entidades requeridas un plazo no inferior a 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, para aportar la información solicitada o dar las facilidades necesarias a los órganos de inspección o de recaudación actuantes para que puedan obtenerla directamente”; igualmente en el artículo 57.1, respecto del procedimiento bancario: “Cuando se trate de requerimientos de información que exijan el conocimiento de movimientos de cuentas o de operaciones a los que se refiere el artículo 93.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los órganos de inspección o de recaudación podrán solicitar la información a los obligados tributarios afectados, titulares o autorizados, o requerirla directamente a las entidades bancarias o crediticias con las que operen sin que sea necesario notificar dicho requerimiento al obligado tributario al que se refiere la información requerida”.

¹¹⁰⁵ Vid. HERRERA MOLINA, P. M.: *La potestad de información tributaria sobre terceros*, *Op. Cit.*, p. 39; también PALAO TABOADA, C.: “La potestad de obtención de información de la Administración Tributaria y sus límites”, AA.VV.: *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA*, *Op. Cit.*, p. 127.

paradójicamente, el éxito de una inspección es una culminación cuyo resultado sea totalmente negativo¹¹⁰⁶.

En síntesis, para la Administración Tributaria las actuaciones inspectoras están constituidas por las actuaciones administrativas que realizan los órganos de la inspección de los tributos. Tienen como finalidad la información de aquellos datos o antecedentes con trascendencia fiscal, y configuran el deber que tienen los obligados tributarios de soportar las actuaciones necesarias por parte de la Administración Tributaria para poder llevarlas a cabo.

La evasión fiscal es una actividad que infringe alguna normativa, de modo similar a las infracciones o delitos de otras ramas del Derecho. Sin embargo, en este caso los inspectores no empiezan a partir de un delito cometido, sino que trabajan sobre determinada información desde la que realizan actividades que les permiten identificar evasiones.

Partimos de la premisa de que algunos contribuyentes pueden decidir evadir impuestos, declarando un nivel de renta inferior al nivel de renta real, y a través de la inspección se persiguen dos objetivos: uno directo, que consiste en identificar y castigar a los evasores, y uno indirecto, que gravita en la disuadir a algunos contribuyentes de adoptar comportamientos deshonestos.

A la autoridad financiera se atribuyen facultades investigadoras, de control y de comprobación, cuyo ejercicio implica una penetración en la esfera de la libertad individual. Mientras que a los particulares, son impuestas una serie de obligaciones para facilitar el desarrollo de la actividad administrativa dirigida a la investigación, y a la comprobación de los presupuestos tributarios que tienen la misma naturaleza jurídica que la deuda impositiva.

En efecto, desde el punto de vista del contribuyente la inspección supone el deber de soportar las actuaciones del funcionario actuante, poniendo a su disposición los medios necesarios, ya sea para un procedimiento determinado y en curso, o para un procedimiento

¹¹⁰⁶ Cfr. con BERMEJO VERA, J.: "Prólogo" de la obra de RIVERO ORTEGA, R.: *El Estado vigilante*, Editorial Tecnos, S.A., Madrid, 2000, p. 18.

indefinido y posterior¹¹⁰⁷. En cualquier caso, la inspección siempre alude a la colaboración de los particulares, deudores o no del tributo, que coadyuvan con su conducta al desarrollo de los procedimientos de investigación¹¹⁰⁸, y configuran el deber que tienen los obligados tributarios de soportar las actuaciones necesarias por parte de la Administración Tributaria para poder llevarlas a cabo.

De la obtención de información con carácter individual se identifica la que tiene lugar mediante las actuaciones de inspección acerca de un tercero, de la obtención de información tributaria llevada a cabo de manera directa, de acuerdo a los nexos que relaciona a los obligados tributarios y la Administración, o de acuerdo a su régimen jurídico¹¹⁰⁹.

Para los administrados, las actuaciones de obtención directa de información por parte de los órganos de la Inspección de los tributos, implica la realización de deberes de colaboración, facilitando y soportando el ejercicio de las actuaciones inspectoras. Estas actuaciones de obtención de información no se corresponden con los deberes de información tributaria propiamente dichos debido al régimen jurídico de dicha forma de obtención de información, y a la posición del administrado frente a la actuación administrativa.

¹¹⁰⁷ Para el desarrollo de las actividades de inspección y su distinción de los deberes de información, Vid. LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria*, Op. Cit., pp. 113 y ss.

¹¹⁰⁸ Según SOLER ROCH: "(...) todos ellos responden a la satisfacción de un interés común: la colaboración de los particulares, -deudores o no del tributo- en las funciones de Gestión Tributaria, coadyuvando, con su conducta al desarrollo de los procedimientos de investigación, comprobación y liquidación", Vid. SOLER ROCH, M. T.: "Notas sobre la configuración jurídica de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", Op. Cit., p. 21.

¹¹⁰⁹ Vid. PALAO TABOADA, C.: "La potestad de obtención de información de la Administración Tributaria y sus límites", AA.VV.: *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA*, Op. Cit., p. 136.

3.3.1. Antecedentes de la inspección tributaria

Sin ánimo de adentrarnos en los precedentes de la Inspección tributaria, su evolución amerita algunas anotaciones respecto de la evolución que ha experimentado en el Derecho positivo, lo cual permitirá un mejor análisis de sus funciones.

Aún cuando en un principio las actividades de inspección se venían encomendando a los visitadores de rentas, el origen de Hacienda ha sido atribuido al Cuerpo General de Inspectores de Hacienda. El Cuerpo General de Inspectores de Hacienda realizaba actividades de inspección en virtud de la normativa contenida en el Real Decreto de 21 de enero de 1871, eliminado en el año 1873, y restituido en los años 1873 y 1874, respectivamente. Esta situación se prolongó hasta el año 1881, cuando este Cuerpo General fue finalmente restituido, aún cuando sus competencias no estaban del todo definidas¹¹¹⁰. Desde ese momento comenzó una sucesiva aprobación de reglamentos del Servicio de Investigación que sirvió de antecedente para la distinción de funciones de inspección de tributos¹¹¹¹.

Mientras se producía esta cadena de reformas del régimen de inspección, se establece la Contribución General sobre la Renta, antecedente del Impuesto General de las Personas Físicas¹¹¹², y aún cuando se esperaba una evolución paralela de la organización y funcionamiento, con un retraso de más de cuatro años, se realiza un intento fallido por equilibrar los avances del sistema tributario¹¹¹³.

¹¹¹⁰ Cfr. con RIVERO ORTEGA, R.: *El Estado vigilante*, Editorial Tecnos, S.A., Madrid, 2000, pp. 48 a 50. Autor a quien seguimos en cuanto al proceso evolutivo de la inspección de Hacienda. De acuerdo con este autor, desde el año 1824 se venían encomendando funciones inspectoras a los visitadores de rentas.

¹¹¹¹ La distinción de funciones de inspección de tributos estaban contenidos en el Real Decreto Ley de 10 de marzo de 1926; y los sucesivos reglamentos del Servicio de Investigación de la Hacienda Pública corresponden a los años 1888, 1892, 1893, 1895, 1899 y 1903.

¹¹¹² Durante la Segunda República española se establecía la llamada Contribución General sobre la Renta, mediante la Ley de 20 de diciembre de 1932, antecedente de la aprobación de la Ley de 01 de enero de 1967, de Impuesto General de las Personas Físicas.

¹¹¹³ El Decreto 407/1972, de 11 de marzo, supuso un importante esfuerzo por salvar la distancia entre las actividades de inspección con respecto a la evolución que experimentaba el sistema tributario.

No obstante, el célebre Pacto de la MONCLOA significa un cambio trascendental en la historia de la Inspección de Hacienda. Los acuerdos políticos celebrados entonces se centran en los procedimientos en masa, generalización del Impuesto sobre la Renta como objetivos principales en la lucha contra el fraude fiscal¹¹¹⁴.

A raíz de la adopción de estos objetivos cambia la situación de la inspección de Hacienda, ya que se instauran los deberes de colaboración por parte de los bancos, cajas de ahorro y otras entidades de la gestión tributaria, además del Impuesto sobre el Patrimonio, determinadas rentas del trabajo, el impuesto sobre el lujo; y también se reguló el delito fiscal¹¹¹⁵. Pese a estos cambios, la función inspectora no es reglamentada hasta el año 1986, mediante el Reglamento General de Inspección de tributos cuya influencia todavía se percibe hoy en día.

A través del tiempo, las actuaciones de obtención de información han adquirido una gran importancia dentro de lo que constituye el procedimiento de Inspección de los Tributos. Sin embargo dicha importancia no encuentra reflejo en el Reglamento de Gestión e inspección tributaria, puesto que el desarrollo que articula al procedimiento de obtención de información resulta inadecuado en tanto que la gran mayoría de sus preceptos han sido elaborados con relación a las típicas funciones inspectoras, que de manera incidental pueden influir en el desarrollo de las actuaciones de obtención de información por la remisión expresa que realiza el propio reglamento sobre ella.

3.3.2. Planificación de la inspección

La organización forma parte importante de cualquier actividad de la vida cotidiana ya que para alcanzar cualquier resultado propuesto es necesario planificar

¹¹¹⁴ Los acuerdos políticos celebrados en España durante los días 8 y 9 de octubre de 1977, fueron reconocidos en el célebre Pacto de la MONCLOA.

¹¹¹⁵ Las herramientas jurídicas con que se dotan a los inspectores de Hacienda se encuentran en la Ley de 14 de noviembre de 1977, de medidas urgentes de Reforma Fiscal. Cabe destacar que de las otras entidades de la Gestión Tributaria que deben cumplir deberes de colaboración se exceptúa el Secreto Bancario.

objetivos y medios¹¹¹⁶. Este esquema también lo siguen las actuaciones de la Administración, más aún dada la gran importancia que representa para ella la información tributaria¹¹¹⁷. Para obtenerla, ha de llevar a cabo una correcta y clara planificación del sistema de obtención de aquellos datos que necesite, lo cual conlleva la puesta en práctica de las funciones de los Órganos de la Inspección de los Tributos¹¹¹⁸.

Los objetivos planteados mediante las disposiciones legales que rigen la inspección de los tributos consisten en realizar determinadas actuaciones de comprobación e investigación, identificando las circunstancias que señalan a las personas físicas o entidades que deben contribuir al sostenimiento de las cargas públicas. Tales objetivos los señala la Administración Tributaria a través del diseño de los Planes de Inspección, en los cuales se establece entre otros objetivos el de obtención de información tributaria sobre terceros¹¹¹⁹.

¹¹¹⁶ Como en cualquier actividad humana, donde la mitad del tiempo que se destina a una actuación, se emplea en la obtención de la información necesaria, previa a la toma de decisiones, como señala MANTERO SÁENZ, A.: *Procedimiento en la Inspección Tributaria*, 3ª edición, *Op. Cit.*, p. 349. Específicamente, “en la gestión empresarial, donde todos los procesos de adopción de decisiones se apoyan en el mayor conocimiento de la realidad sobre la que se actúa, que proporcionan los sistemas de información y donde la dirección se entiende modernamente como un proceso de convertir información en acción”. Como señala SOLER AMARO, R.: “Hacia un sistema integrado de información tributaria”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública Española*, número 23, 1973, p. 89.

¹¹¹⁷ El proyecto de Inspección viene a ser la esquematización, la racionalización de las actuaciones, con la finalidad de establecer criterios técnicos en el logro de los objetivos, que no son otros, que la buena marcha del procedimiento de exacción de los tributos, ya que “se ha de proceder a una adecuada racionalización de la toma de información, transmitir la misma adecuadamente, y saber utilizarla”, en FERNÁNDEZ BRIONES, L.: “Planificación y organización de la toma de datos para las actuaciones inspectoras”, AA.VV.: *El Impuesto sobre el Valor Añadido y la Inspección de Hacienda. XXX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, *Op. Cit.*, p.783.

¹¹¹⁸ En este sentido MANTERO SÁENZ, A. y CUESTA RODRÍGUEZ, M.: *Procedimiento en la Inspección Tributaria*, 4ª edición, *Op. Cit.* p. 978 y ss.; también MARTÍNEZ IZQUIERDO, S.: “Planes de Inspección”, *Op. Cit.*, p. 132.

¹¹¹⁹ Los Planes de Inspección se encuentran regulados por el artículo 170 del Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria, que textualmente señala: “1. La planificación comprenderá las estrategias y objetivos generales de las actuaciones inspectoras y se concretará en el conjunto de planes y programas definidos sobre sectores económicos, áreas de actividad, operaciones y supuestos de hecho, relaciones jurídico-tributarias u otros, conforme a los que los órganos de inspección deberán desarrollar su actividad. 2. Cada Administración Tributaria integrará en el Plan de control tributario a que se refiere el artículo 116 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el plan o los planes parciales de inspección, que se basarán en los criterios de riesgo fiscal, oportunidad, aleatoriedad u otros que se estimen pertinentes. 3. En el ámbito de la inspección catastral, corresponderá a la Dirección General del Catastro la aprobación de los Planes de Inspección, conforme a lo establecido en el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, en las disposiciones dictadas en su desarrollo y en este Reglamento. 4. En el ámbito de las competencias de la Agencia Estatal de Administración

Definir los planes de inspección supone adentrarse en un concepto todavía oscuro¹¹²⁰. Sin embargo, resulta claro que el plan supone funciones normativas delimitadoras de competencia¹¹²¹, aunque se trate de disposiciones internas¹¹²², ya que

Tributaria, el plan o los planes parciales de inspección se elaboraran anualmente basándose en las directrices del Plan de control tributario, en el que se tendrán en cuenta las propuestas de los órganos inspectores territoriales, y se utilizará el oportuno apoyo informático. 5. El plan o los planes parciales de inspección recogerán los programas de actuación, ámbitos prioritarios y directrices que sirvan para seleccionar a los obligados tributarios sobre los que deban iniciarse actuaciones inspectoras en el año de que se trate. 6. El plan o los planes parciales de inspección en curso de ejecución podrán ser objeto de revisión, de oficio o a propuesta de los órganos territoriales. 7. Los Planes de Inspección, los medios informáticos de tratamiento de información y los demás sistemas de selección de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de actuaciones inspectoras tendrán carácter reservado, no serán objeto de publicidad o de comunicación ni se pondrán de manifiesto a los obligados tributarios ni a órganos ajenos a la aplicación de los tributos. 8. La determinación por el órgano competente para liquidar de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de comprobación en ejecución del correspondiente plan de inspección tiene el carácter de acto de mero trámite y no será susceptible de recurso o reclamación económico-administrativa. Para la determinación de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de comprobación se podrán tener en cuenta las propuestas formuladas por los órganos con funciones en la aplicación de los tributos. 9. Respecto de los tributos cedidos por el Estado a las Comunidades Autónomas, éstas dispondrán de plena autonomía para elaborar sus propios planes de inspección con adecuación a su respectiva estructura orgánica. No obstante, en el caso de que se hayan aprobado planes conjuntos de actuaciones inspectoras de acuerdo con lo previsto en el artículo 50.1 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, las correspondientes Administraciones Tributarias deberán adecuar sus respectivos planes de inspección a los criterios generales establecidos en los planes conjuntos por ellas aprobados, en relación con aquellas cuestiones o aspectos previstos en los mismos”.

¹¹²⁰ Para GUÍO MONTERO, no está del todo claro lo que ha de entenderse por el llamado Plan de Inspección, no obstante señala que se ha de considerar como tal “...aquel documento interno de los servicios de una Delegación o Administración de Hacienda, en el que se señala el modo y manera de actuar para un período de tiempo determinado, fijándose asimismo, las personas físicas o jurídicas sobre las que se va a concretar esta actuación”, en GUÍO MONTERO, F.: *El contribuyente ante la Inspección de Hacienda*, Op. Cit., p. 160.

¹¹²¹ Para PALAO TABOADA las actuaciones de inspección de los tributos “se iniciarán por propia iniciativa de la inspección, como consecuencia de los planes específicos de cada funcionario, equipo o unidad de inspección, o bien sin sujeción a un plan previo con autorización escrita o motivada del inspector jefe respectivo”, en PALAO TABOADA, C.: “Una visión tardía e insuficiente”, en *Gaceta Fiscal*, número 37, 1986, pp. 128 y 129. De acuerdo con esta opinión, LOZANO SERRANO manifiesta que dichos planes son, en realidad, normas delimitadoras de competencia (...) y por tanto sus efectos van más allá de las meras instrucciones internas”, en LOZANO SERRANO, C.: “La Actividad Inspectoras y los Principios Constitucionales”, Op. Cit., p. 227. Por su parte, GARCÍA AÑOVEROS señala que el Plan de Inspección no es una norma, aún cuando cumpla funciones normativas delimitadoras de competencias, ni un acto administrativo, sino una mera instrucción interna, no susceptible de recurso, en GARCÍA AÑOVEROS, J.: *Los Poderes de Comprobación, la actividad de Liquidación y la Discrecionalidad de la Administración Financiera*, Op. Cit., p. 603. Y para JUAN LOZANO los Planes de Inspección acaban revistiendo la cualidad de normas de delimitación de competencias, en JUAN LOZANO, A.: *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*, Op. Cit., pp. 20 y ss.

¹¹²² Según AGÜALLO AVILÉS, los Planes de Inspección son una disposición de carácter necesario dictada por un órgano de ámbito y competencias estatales, de eficacia para la Administración y los administrados, que debe contener, al menos, las reglas mediante las cuales serán elegidos los sujetos cuya situación fiscal habrá de ser verificada, en AGÜALLO AVILÉS, A.: *El contribuyente frente a los Planes de Inspección*, Op. Cit., p. 136. Por su parte, GUÍO MONTERO entiende que el Plan de Inspección es aquel

requieren de autorización preceptiva¹¹²³, y aún cuando exista algún sector de la doctrina que sostenga que se trata de una garantía¹¹²⁴, creemos que no necesariamente se trata de una condición excluyente.

Por otro lado, los caracteres de un plan de inspección sostienen una definición acertada del mismo ya que supone un documento que establecerá los criterios sectoriales o territoriales; cuantitativos o comparativos; o bien de cualquier otra especie que hayan de servir para seleccionar a los sujetos pasivos u obligados tributarios acerca de los cuales hayan de efectuarse las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación o de obtención de información¹¹²⁵.

documento interno de los servicios de Inspección de una Delegación o Administración de Hacienda, en el que se señala el modo y manera de actuar por un período determinado y respecto de las personas sobre las cuales se va a concretar esa actuación, en GUÍO MONTERO, F.: *El contribuyente ante la Inspección de Hacienda*, Lex Nova, Valladolid, 1985, p. 160. En el mismo sentido, ABAJO ANTÓN sostiene que el Plan de Inspección es un instrumento técnico para el desarrollo de la actividad de inspección, y como tal debe ser concebido, elaborado y ejecutado por profesionales. También indica textualmente que “constituyen la planificación que, basada en criterios objetivos de oportunidad, aleatoriedad, riesgo fiscal y otros pertinentes, se realiza por la Administración Tributaria atendiendo a la información disponible que se encuentra recogida, esencialmente, en la Base de Datos Nacional, y que tiene como consecuencia la determinación de los sectores económicos o colectivos de contribuyentes sobre los que la Inspección actuará, de forma permanente en el período determinado en el plan, que suele ser anual. Una vez que se ha realizado esta selección, se procede a su distribución y asignación entre las distintas Unidades de Inspección, sean nacionales, regionales o provinciales, en base a criterios de especialización territorial, sectorial o por tipo de plan”, en BAJO CANTÓN, L.: *La Empresa ante la Inspección Fiscal*, Fundación Confemetal, Madrid, 1999, p. 45.

¹¹²³ Para LACASA SALAS Y DEL PASO BENGEOA, el Plan de Inspección de cada equipo requiere de “una autorización general a las Unidades y Equipos para que, en un determinado período de tiempo, puedan iniciarse las actuaciones cerca de los obligados tributarios que en el plan se reflejan, con el objeto y amplitud que, asimismo se indiquen en la autorización”, en LACASA SALAS, J. y DEL PASO BENGEOA, J.: *Procedimiento de la Inspección de los Tributos*, *Op. Cit.*, p. 95.

¹¹²⁴ No obstante, para ROSEMBUJ “no parece que pueda definirse como norma interna la publicación de los citados Planes de Inspección o disposición auto-organizativa de la Administración. En verdad la predeterminación de los criterios anuales y su formalización para noticias de todos implica para el sujeto público la obligación de fijar su ámbito de actividad inspectora -explicándola- y, por tanto, limitándola en su orden o dirección que, sólo fundada y excepcionalmente, puede superar (...), la ratio de la publicación de los Planes es la garantía del contribuyente respecto a la objetividad e imparcialidad de la actuación administrativa”, en ROSEMBUJ, T.: *La Transacción Tributaria. Discrecionalidad y Actos de Consenso*, *Op. Cit.*, p. 23.

¹¹²⁵ *Cfr.* con el artículo 19.3 del Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria. En cuanto a los mencionados caracteres, “se trata de un documento interno de organización y control de trabajo; en el se señalan los criterios técnicos, objetivos, subjetivos y de oportunidad para la realización del trabajo encomendado y para la individualización de los sectores o personas frente a las cuales se realizarán las distintas actuaciones inspectoras, en definitiva, su teleología irá orientada a la racionalización de los órganos de la Inspección”, en LÓPEZ MARTÍNEZ Y PÉREZ LARA, J.: *Iniciación, desarrollo y documentación de las actuaciones inspectoras de regularización*, Aranzadi, Navarra, 2003, pp. 43 y 44. En el mismo sentido, para ARNAU ZOROA los Planes de Inspección presentan ciertas características: “a) Vienen a ser instrucciones internas de coordinación y control de tareas; b) Se señalan las políticas que se han de seguir

Los planes de Inspección se caracterizan por ser instrucciones internas de coordinación y control de tareas que señalan las políticas que se han de seguir para el logro de los objetivos trazados, indicando el trabajo a ejecutar y señalando a la persona o grupo de personas a quienes irá dirigida la actuación de la Inspección.

Resulta claro que los planes de investigación deben estar vinculados con la obtención de información ya que por una parte, existe una conexión necesaria entre los servicios encargados de la planificación de las típicas actuaciones inspectoras y quienes planifican la toma de datos y por otra parte, debe haber un intercambio de datos entre la inspección y la Unidad Central de Información a fin de comprobar si éstos han sido de utilidad y en qué medida¹¹²⁶.

Otra condición impuesta a los planes de inspección es el mandato constitucional de establecer un sistema racional de información¹¹²⁷, que constituye una verdadera

para el logro de los objetivos trazados, del trabajo a ejecutar; c) Indican la oportunidad en la aplicación de los mismos a las personas o grupos de personas a quienes irá dirigida la actuación de la Inspección; y por último, d) Comprenden una sucesión de diligencias que están relacionadas entre sí como son entre otras, la Base de datos, Planificación, Investigación y Comprobación”, en ARNAU ZOROA, F.: “Planes de la Inspección; selección de los sujetos pasivos-personas físicas”, AA.VV.: *XXX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984, p. 703.

¹¹²⁶ Según LÓPEZ MARTÍNEZ, esta necesidad se basa en dos aspectos esenciales: a) La imprescindible conexión entre los servicios encargados de la planificación de las típicas actuaciones inspectoras y quienes planifican la toma de datos y, b) La necesidad de la existencia de “feedback”, entre la inspección y la Unidad Central de Información, con el objeto de conocer si un dato ha sido realmente de utilidad para aquella y en qué medida. LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria*, Op. Cit., p. 239. De acuerdo con esta opinión, Vid. FERNÁNDEZ BRIONES, L.: “Información para la Inspección. Problemas actuales”, *Revista Crónica Tributaria*, número 42, 1982, p. 101.

¹¹²⁷ El respeto a los principios tributarios consagrados en la Constitución constriñe a establecer un sistema racional de información, cuya base se encuentra en una interconexión entre la planificación y las actuaciones de obtención de información. En este sentido, LASARTE ÁLVAREZ, J.: “La fiscalización tributaria. Resumen de la XIV Asamblea Interamericana de Administradores Tributarios”, *Revista Crónica Tributaria*, número 34, 1980, pp. 153 y ss.; GORJÓN PALENZUELA, F. “Método bayesiano de Inspección por muestreo de la declaración del I.R.P.F.”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública Española*, número 70, 1981, pp. 161 y ss.; PUERTO CELA, M.: “Un modelo de optimización del Plan de Inspección”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, número 76, 1982, pp. 201 y ss.; FERNÁNDEZ VILLAFANE, F.: “Organización de la Inspección Tributaria en España”, *Revista Trimestre Fiscal*, número 19, 4º año, 1983, pp. 54 y ss.; VIZCARRONDO IBÁÑEZ, A.: “La planificación inspectora y las opciones de los constituyentes”, en *Gaceta Fiscal*, número 17, 1984, pp. 495 y ss.; CORTÉS MARTÍNEZ, J.: “Organización y medios de la Administración Tributaria”, AA.VV.: *Política y Administración en las Reformas Tributarias*, Asamblea del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, pp. 333 y ss.

garantía jurídica del contribuyente, toda vez que supone la seguridad de conocer el objetivo que persigue determinada actividad de inspección¹¹²⁸.

Decíamos que la selección del contingente que va a ser objeto de una fiscalización es un punto determinante que condiciona su éxito, pero además de la selección existen otros puntos que determinan el buen resultado de un procedimiento de inspección, como por ejemplo que el plan de inspección se proyecte sobre diferentes fuentes de la renta¹¹²⁹, o la utilización de los recursos adecuados. Esto sólo puede llevarse a cabo a través de un estudio previo de los datos útiles obtenidos a través de planes ya efectuados¹¹³⁰, al menos en el año inmediatamente anterior¹¹³¹.

Dada la importancia que la información fiscal que aportan los administrados supone para la Administración Tributaria, su obtención amerita una planificación tan correcta como clara. El planeamiento de la inspección debe interconectarse de manera que los planes a corto, mediano y largo plazo se vinculen unos a otros, apoyándose en resultados de planes efectuados con anterioridad, a fin de articular un sistema tan coherente que procure la agilidad del sistema y la economía de recursos.

¹¹²⁸ Según DELGADO PACHECO “la planificación aparece no sólo como un instrumento dirigido a la consecución de mejores resultados derivados de las actuaciones inspectoras, sino también como una garantía jurídica del contribuyente”, en DELGADO PACHECO, A.: “Derechos, deberes y facultades del personal Inspector en el desarrollo de sus actuaciones”, *Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, número 2, 1986, p. 221.

¹¹²⁹ El Plan de Inspección se ha de proyectar por igual a las distintas fuentes generadoras de renta, sean estas procedentes del trabajo personal, del capital mobiliario, de actividades profesionales o empresariales, así como de cualesquier otro tipo, evitando hacer discriminaciones en la posesión de información. No obstante, actuando sobre la base de los resultados estadísticos de los Planes de Inspección, se puede excluir de los mismos ciertas fuentes generadoras de rentas, las cuales suelen estar más controladas, como es el caso de las procedentes del trabajo personal, para dirigir la inspección a otras cuyo control resulta más complejo, dentro de las cuales tenemos a las actividades profesionales, lo cual vendría a redundar en una mejor lucha contra el fraude fiscal, en LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria*, *Op. Cit.*, p. 243.

¹¹³⁰ Los Planes de la Inspección Tributaria no solamente deben tener en cuenta sino también apoyarse en los resultados de los planes efectuados con anterioridad, lo que a “conseguir los mejores resultados con los medios materiales y humanos que van a estar disponibles”, en MARTÍNEZ IZQUIERDO, S.: “Planes de la inspección”, *Op. Cit.* p. 134. De acuerdo con esto, los datos útiles arrojados a través de planes previos permiten incidir con certeza sobre aquellos grupos donde se encuentre localizado el fraude fiscal, lo cual conlleva al mejor desarrollo de las funciones inspectoras, en LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria*, *Op. Cit.*, p. 241.

¹¹³¹ Los planes previos a aquellos que se ha de tener en cuenta, se deben haber formulado y desarrollado con una antelación mínima de un año con respecto a los nuevos planes de la Inspección, en MANTERO SÁENZ, A.: *Procedimiento en la Inspección Tributaria*, 4º edición, *Op. Cit.*, p. 787.

En conclusión, un adecuado plan de inspección en general, y de obtención de información en particular, es garantía de una eficiente actuación inspectora por parte de los órganos de investigación tributaria. Sin embargo, es necesaria la existencia de un control posterior, tanto en el ejercicio de las actuaciones de inspección como en las de información, sobre la base de los planes de inspección. De este modo será posible favorecer una adecuada planificación que vaya de la mano con los mandatos constitucionales.

3.3.3. Inicio de las actuaciones inspectoras

Una vez aprobado el Plan de Inspección según los criterios establecidos¹¹³², los órganos que habrán de desarrollar las funciones inspectoras formarán sus propios Planes de Inspección, los cuales serán comunicados a través de un escrito a cada unidad, equipo de inspección, o funcionario.

En la mayoría de los casos, cuando comienzan actuaciones inspectoras propiamente dichas, los Planes de Inspección se controlan, supervisan, y contrastan con la Memoria de Gestión presentada y la publicación de esta Memoria de Gestión llega al conocimiento del interesado¹¹³³. Si embargo, en determinados casos las actuaciones de

¹¹³² *Vid.* el artículo 170 del Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria.

¹¹³³ En relación con esta cuestión, el Tribunal Supremo de Justicia admite que “(...) la explícita motivación de la sujeción del contribuyente a una actuación inspectora es un mecanismo que persigue la finalidad de evitar la desviación de poder en el ejercicio de una potestad pública como es la de Inspección Tributaria; de forma que se evite la arbitraria y discriminatoria selección de los contribuyentes sujetos a dichas actuaciones (...)” No obstante, acto seguido, el Tribunal señala que “(...) cuando concurren determinadas circunstancias o se hayan producido ciertas actuaciones de gran trascendencia económica queda justificado el inicio de un Procedimiento Inspector frente a un sujeto concreto sin necesidad de fundamentar y razonar cuál es el motivo del comienzo de esas actuaciones inspectoras. A tal efecto, el Tribunal Supremo de Justicia afirma que sucede sin embargo que, siendo cierto todo lo anterior, existen determinados casos en que, aun sin hallarse incluido el contribuyente en un plan de inspección ni constar la orden motivada del Inspector-Jefe para la incoación de las actuaciones inspectoras, existen determinadas peculiaridades en los actos del contribuyente con trascendencia tributaria que son suficientes para justificar, sin necesidad de explicaciones adicionales, el porqué de la procedencia de la actuación de la Inspección”, en Tribunal Económico Administrativo Regional de Valencia de 31 de marzo de 2005. Es necesario destacar el cambio de criterio realizado por el Tribunal Supremo de Justicia de la Comunidad Valenciana con respecto a los pronunciamientos del mismo Tribunal de 5 de abril de 2005, 17 de mayo de 2005 y 25 de mayo de 2005 en las cuales se especifica que al inicio de las actuaciones inspectoras debe certificarse la correspondencia del contenido del Plan de Inspección con el objeto de las mismas, o en otro caso, que existe una orden motivada

inspección también podrán iniciarse sin previa comunicación en el centro de trabajo del obligado tributario o donde exista alguna prueba de la obligación tributaria.

Existen varias maneras de iniciar las actuaciones de Inspección, según textualmente indica el Reglamento de Gestión e Inspección tributaria con respecto a la iniciación de las actuaciones de inspección. Cabe destacar que su elección no supone un atentado a la igualdad de los administrados, ya que según la Audiencia Nacional, para su determinación prima la discrecionalidad de la Administración en los criterios de elección¹¹³⁴. Las actuaciones de inspección se pueden iniciar mediante comunicación; personación y sin previa notificación de la oportuna comunicación¹¹³⁵.

Las actuaciones inspectoras se encuentran reguladas en el artículo 148 de la Ley General Tributaria, en donde se especifica que el alcance de sus actuaciones puede ser parcial o general¹¹³⁶, de lo cual resulta fundamental informar al interesado, porque de esta

del Inspector-Jefe (...) “si la actuación inspectora se inicia como consecuencia de una inclusión en el plan específico del funcionario o unidad, deberá certificarse al inicio de las actuaciones, que el sujeto y el objeto de las actuaciones se corresponde con el contenido del plan. En otro caso, para que exista validez en las actuaciones no contenidas en el plan específico, requieren que la inclusión del contribuyente en actuación inspectora, se motiven, con orden escrita del Inspector-Jefe (...)”. También se añade en dichas sentencias que “(...) sobre la base, y dando por supuesto que las actuaciones de la Inspección se ajusten a esos requisitos, hay que añadir que nadie tiene en principio un derecho subjetivo a ser inspeccionado o a no serlo -pero sí, a una justificación y motivación razonada y razonable del porqué de una u otra situación”.

¹¹³⁴ Aún cuando se pueda pensar en la posibilidad de existencia de un exceso de poder en las actuaciones que se aparten de los criterios fijados en el plan, no significa que pueda alegarse un atentado contra el principio de igualdad y de tutela jurídica. En este sentido se ha pronunciado la Audiencia Nacional en Sentencia de 28 de enero de 1988.

¹¹³⁵ *Cfr.* con el artículo 177 del Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria: “1. El procedimiento de inspección podrá iniciarse mediante comunicación notificada al obligado tributario para que se persone en el lugar, día y hora que se le señale y tenga a disposición de los órganos de inspección o aporte la documentación y demás elementos que se estimen necesarios, en los términos del artículo 87. 2. Cuando se estime conveniente para la adecuada práctica de las actuaciones, de acuerdo con lo previsto en el artículo 172 de este Reglamento, y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 147.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el procedimiento de inspección podrá iniciarse sin previa comunicación mediante personación en la empresa, oficinas, dependencias, instalaciones, centros de trabajo o almacenes del obligado tributario o donde exista alguna prueba de la obligación tributaria, aunque sea parcial. En este caso, las actuaciones se entenderán con el obligado tributario si estuviese presente y, de no estarlo, con los encargados o responsables de tales lugares”.

¹¹³⁶ El Procedimiento de Inspección Tributaria tiene carácter parcial cuando “no afecte a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el período objeto de la comprobación y en todos aquellos supuestos que se señalen reglamentariamente”, y tienen carácter general “en relación con la obligación tributaria y el período comprobado”. El carácter general afecta a todos los elementos de la investigación. *Vid.* al respecto, FERREIRO LAPATZA, J. J.: *La nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2004, pp. 224. Mientras que el carácter parcial de las actuaciones permite “la iniciación de actuaciones cuyo alcance no se extienda a la totalidad de una deuda tributaria, sino que se quede limitado a algún elemento fragmentario

manera se salvaguarda su legítimo derecho a la defensa y se preserva el acto de liquidación final de una posible anulación¹¹³⁷.

No obstante esta información, la incertidumbre de los administrados se observa en posibilidad de enfrentarse a las actuaciones parciales de un procedimiento inspector que podría dirigirse a cualquier obligado tributario sujeto a inspección y liquidación por cualquier tributo que no haya sido objeto de liquidación definitiva¹¹³⁸.

Es por ello que el principio de mínima incidencia exige que las actuaciones tengan un alcance general, cuando no afecten la comprobación de aquellos tributos que no presenten indicios de fraude¹¹³⁹, y podrán tener carácter parcial en casos señalados y debidamente motivados para evitar incurrir en arbitrariedad¹¹⁴⁰.

de la misma, como, por ejemplo a una sola parte del hecho imponible y no a éste en su totalidad”, en GÓMEZ CABRERA, C.: *La Discrecionalidad de la Administración Tributaria: su especial incidencia en el Procedimiento de Investigación*, Op. Cit., p. 241.

¹¹³⁷ En este sentido, Vid. GARCÍA BERRO, F.: *Procedimientos Tributarios y Derechos de los Contribuyentes en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2004, p. 66.

¹¹³⁸ Según GARCÍA AÑOVEROS, “tal como están redactadas las normas vigentes, la discrecionalidad de la Administración, en relación con las facultades a que se refiere este apartado es amplísima, como se ve. Y, además, difícilmente susceptible de control jurisdiccional en el supuesto de que se haya ocurrido cualquier clase de arbitrariedad. Las decisiones no tienen por qué fundamentarse en. En la práctica estas decisiones son un arma importante en manos de la Administración para conseguir el asentimiento de los inspeccionados a las prestaciones de aquella, en GARCÍA AÑOVEROS, J.: *Los Poderes de Comprobación, la actividad de Liquidación y la Discrecionalidad de la Administración Financiera*, Op. Cit., p. 604.

¹¹³⁹ Para GÓMEZ CABRERA, “carecería de sentido que por inspeccionar la situación tributaria íntegra de cierto número de contribuyentes, quedarán sin inspeccionar ingente cantidades de obligados por tributos respecto de los que existen indicios o probabilidades de fraude (...) probablemente, la eficacia administrativa exija que sea la propia Inspección la que, discrecionalmente, determine el alcance de las actuaciones que van a verificarse, otorgándoles uno mayor o menor, en función de los indicios o probabilidades de fraude que el obligado ofrezca respecto de cada uno de los tributos que le incumben”, en GÓMEZ CABRERA, C.: *La Discrecionalidad de la Administración Tributaria: su especial incidencia en el Procedimiento de Inspección*, Op. Cit., p. 244.

¹¹⁴⁰ Vid. GUÍO MONTERO, F.: “Comentarios al Reglamento General de Inspección de los Tributos”, *Revista del Centro de Estudios Financieros*, número 43-44, 1988, p. 20.

Igualmente, es necesario justificar las razones que aconsejan el cambio de una actuación general a una parcial y regular el criterio inspector del funcionario que desempeñe las actividades de comprobación e investigación¹¹⁴¹.

A. Iniciación mediante comunicación

La iniciación de las actuaciones de inspección mediante comunicación al interesado es la manera habitual de iniciar las actividades inspectoras, por lo tanto debe ir motivada y fundamentadamente razonada, para evitar arbitrariedades y posibilitar su posterior control jurisdiccional¹¹⁴².

Si las actuaciones inspectoras iniciadas contra un sujeto determinado tienen origen en alguno de los planes de inspección, este deberá reflejar cómo se han individualizado los criterios generales de la planificación en el obligado tributario objeto de la inspección¹¹⁴³.

¹¹⁴¹ Vid. CLAVIJO CARAZO, F. y ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: “El nuevo Reglamento para la Inspección Tributaria: ¿garantía para la Administración o para los administrados?”, *Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, número 12, 1988, p. 26.

¹¹⁴² La inaplicación de los criterios por sí sola no basta para incurrir en excesos de poder, sin embargo dificultaría el control de adecuación de los planes de investigación con respecto a su posterior desarrollo, toda vez que “cuando se produzca tal hipótesis, el contribuyente podrá reclamar en vía judicial, el control de la discrecionalidad administrativa, en cuanto que existiría un síntoma de exceso de poder, de forma que la autoridad judicial deberá determinar si realmente existe ese vicio, o bien concluir que no obstante el síntoma, en realidad no se ha producido una violación del Ordenamiento jurídico en la medida que la actuación de la oficina tributaria está justificada por congruas razones”, en COLLADO YURRITA, M.: “Las inspecciones tributarias y las situaciones jurídicas del contribuyente en el Derecho italiano: Un apunte”, *Op. Cit.*, p. 114. En este mismo sentido, LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria*, *Op. Cit.*, p. 242; y también en LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: “El procedimiento de la Inspección Tributaria a través de su Reglamento General”, *Revista de Información Fiscal*, Lex Nova, número 4, julio-agosto, 1994, pp. 15 y ss. De acuerdo con esto, ROSEMBUJ sostiene que “la incongruencia generalizada del sujeto público respecto a sus propios criterios podría servir de fundamento a la función judicial en términos de interdicción de la arbitrariedad”, en ROSEMBUJ, T.: *La Transacción Tributaria. Discrecionalidad y Actos de Consenso*, *Op. Cit.*, p. 23.

¹¹⁴³ Para BANACLOCHE debería ser obligatorio que en la comunicación de iniciación de actuaciones inspectoras se indicase al afectado la causa de su inclusión en el Plan. En BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, J.: “El Estatuto del Contribuyente”, *Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, 1997, p. 1032.

Pero cuando dichas actuaciones encuentran fundamento en una orden motivada, en la misma se tendrán que constar los razonamientos que han llevado a la Inspección de los tributos a tomar la decisión de iniciar dichas actuaciones, lo cual hace reflexionar acerca de si determinadas actuaciones de trascendencia tributaria realizadas por el obligado tributario son suficientes para justificar el inicio de una inspección obviando los criterios fijados en los planes, o la orden motivada, ya que la admisión de actuaciones inspectoras de muy difícil control, podría poner en entredicho el derecho de defensa del obligado tributario, además de encontrarnos ante un indicio de actuaciones arbitrarias¹¹⁴⁴.

B. Iniciación mediante personación

La personación de los inspectores de tributos como forma de iniciar sus actuaciones se justifica en situaciones donde se persiga la agilidad de actuación, o en situaciones donde existan sospechas fundadas de que se podrían destruir o desaparecer documentos o pruebas¹¹⁴⁵.

Por el lado del interesado, el hecho de que no se le notifique previamente supone que la elección del sistema es discrecional y por ende que se trata de un acto administrativo susceptible del control jurisdiccional a *posteriori*¹¹⁴⁶.

Y a pesar de que la inesperada visita del inspector de Hacienda pueda requerir la asistencia de un abogado asesor en el procedimiento de inspección, el Tribunal Supremo

¹¹⁴⁴ En este sentido, TEJERIZO LÓPEZ señala que la discrecionalidad en la iniciación de los procedimientos tributarios, la mayor de las veces inmotivada, no puede ser admitida, dado que esto supone un ataque a la tutela judicial efectiva, en TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: “El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, número 82, 1994, p. 270. *Vid.* también FIGUERUELO BURRIEZA, A.: “Crisis constitucional y abuso del derecho a la tutela judicial efectiva”, *Op. Cit.* pp. pp. 301 a 318.

¹¹⁴⁵ La personación de los inspectores de tributos como forma de iniciar sus actuaciones se encuentra regulada en el artículo 151.2 de la Ley General Tributaria. Sobre este punto, *Vid.* ARIAS VELASCO, J.: *Procedimientos Tributarios*, *Op. Cit.*, p. 161.

¹¹⁴⁶ *Vid.* GARCÍA AÑOVEROS, J.: Los Poderes de Comprobación, la actividad de Liquidación y la Discrecionalidad de la Administración Financiera, *Op. Cit.*, p. 606.

no lo ha considerado necesario, de manera que sus actuaciones son perfectamente adecuadas a derecho sin la presencia de un profesional del Derecho¹¹⁴⁷. Sin embargo, resulta inexcusable la motivación del acto por medio del cual se inician las actuaciones inspectoras¹¹⁴⁸.

Pero en cualquier caso, resulta un grave atentado en contra de los derechos del contribuyente cuando se realiza la apertura de un procedimiento de inspección con la presencia del funcionario en la diligencia de incoación sin referencia alguna al modo de iniciación mediante un plan de inspección o de una Orden Superior o Acuerdo del Inspector Jefe debidamente fundamentada, ya que deja al interesado desprovisto de cualquier vía de defensa ante la posibilidad posibles arbitrariedades en la apertura de dichas actuaciones¹¹⁴⁹. Por esta razón es importante que en la diligencia de inicio del procedimiento inspector se especifiquen extremos tales como el modo de iniciación, fundamento y motivación del mismo¹¹⁵⁰.

¹¹⁴⁷ Según ha expresado textualmente la jurisprudencia del Tribunal Supremo que: “(...) respecto de la pretensión del Colegio de Abogados de Barcelona en cuanto a que debería incluirse un precepto que obligara a la inspección, al iniciar las actuaciones, de informar al inspeccionado acerca del derecho a la asistencia de un abogado asesor, e lo cierto que tal mandato no está contenido en ninguna de las leyes que desarrolla este Reglamento, y únicamente el artículo 17.3 de la constitución dispone que “se garantiza la asistencia de abogado al detenido en las diligencias policiales y judiciales, en los términos que la Ley establezca”, hipótesis que para nada se identifica con la de las actuaciones de la Inspección de los Tributos, en las que si bien es cierto que en casos de cualificada gravedad pueden descubrirse conductas merecedoras del reproche penal, será cuando ello ocurra, y no antes, en el momento en que el precepto constitucional y su desarrollo entren en juego (...)”, en Sentencia del Tribunal Constitucional de 22 de enero de 1993. De manera que, del precepto contenido en el artículo 142.3 de la Ley General Tributaria, que indica textualmente: “(...) el obligado tributario que hubiera sido requerido por la inspección deberá personarse, por sí o por medio de representante, en el lugar, día y hora señalados para la práctica de las actuaciones, y deberá aportar o tener a disposición de la inspección la documentación y demás elementos solicitados” no se podría deducir la necesidad de la asistencia de abogado asesor en el Procedimiento Inspector.

¹¹⁴⁸ *Cfr.* con el artículo 54.f) de la Ley 30/1992. En cuanto a la motivación que ha de justificar el requerimiento de obtención de información que se le dirigirá a las personas o Entidades dedicadas al tráfico bancario o crediticio el Tribunal Supremo en Sentencia de 30 de octubre de 1996, ha considerado que la petición de la autorización por parte de la Inspección de Hacienda se encuentra motivada y justificada por “indicios racionales de posible ocultación de rendimiento o de incrementos no justificados (...)”.

¹¹⁴⁹ En este sentido, GÓMEZ CABRERA, C.: La Discrecionalidad de la Administración Tributaria: su especial incidencia en el Procedimiento de Investigación, *Op. Cit.*, p. 234.

¹¹⁵⁰ Por parte de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, hasta ahora no ha habido pronunciamiento acerca de la necesidad de que el acto de iniciación del Procedimiento Inspector esté suficientemente motivado, por eso cuando en el plan del actuario no se requiera la notificación del sujeto interesado, no se admitirá la impugnación del acto por vicio de falta de motivación, *Vid.* Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de octubre de 2000, y también en Sentencia de 17 de febrero de 2001. Como consecuencia, resultaría conveniente exigir la motivación del acto de iniciación, de manera que el interesado tenga la posibilidad de

C. Iniciación sin previa notificación

Esta manera de iniciar las actuaciones podría considerarse como secundaria frente a una Inspección debidamente planificada¹¹⁵¹, sin que esto exima de mantener los criterios establecidos en la normativa interna de la Administración Tributaria, a fin de detectar posibles excesos de poder¹¹⁵².

Esta forma de iniciación de actuaciones de inspección destaca por su total discrecionalidad administrativa, toda vez que el obligado tributario desconoce el modo de determinar los supuestos bajo los cuales la inspección va a iniciar unas actuaciones que serán comunicadas *a posteriori*, es decir, que según esta forma de iniciación se produce una diligencia una vez que ya se ha puesto en marcha el inicio de las actuaciones de

alegar vicios o defectos, así como la incongruencia entre el contenido del plan y el objeto de las actuaciones inspectoras, conforme al artículo 116 de la Ley General Tributaria, dicha exigencia permitiría además la posterior impugnación del resultado de las actuaciones inspectoras basada en la ilegalidad del acuerdo de iniciación del procedimiento. De acuerdo con esto GARCÍA BERRO señala que “en el acto que materializa la decisión de personarse si previo aviso habrá de contener necesariamente una sucinta referencia de los hechos y fundamentos de derecho que justifiquen su decisión”, en GARCÍA BERRO, F.: *Procedimientos tributarios y Derechos de los contribuyentes en la nueva Ley General Tributaria*, Op. Cit., pp. 137 y 141.

¹¹⁵¹ Para DELGADO PACHECO, junto al desarrollo de los Planes de Inspección, también se admite la iniciativa de Inspección “sin sujeción a un plan previo, con autorización escrita y motivada del Inspector-Jefe respectivo”, en DELGADO PACHECO, A.: “Derechos, deberes y facultades del personal Inspector en el desarrollo de sus actuaciones”, Op. Cit., p. 221.

¹¹⁵² No obstante, una manera de evitar dichos excesos es la motivación del acto a través del cual se inicia el procedimiento de inspección, sobre todo si se tiene en cuenta que la selección de los sujetos a inspeccionar es una potestad discrecional. Sólo a través de la motivación podrá un adecuado ejercicio de la misma por parte de la Administración, y que dicha selección no es objeto de una actuación arbitraria. En este sentido, GARCÍA BERRO, F.: “La Inspección Tributaria en la nueva LGT”, *Quincena Fiscal*, números 21 y 22, 2004, p. 54. También ORENA DOMÍNGUEZ ha resaltado la necesidad de motivar el inicio de actuaciones inspectoras, ya que uno de los mayores problemas en dicho momento es la discrecionalidad de que goza la Administración, en ORENA DOMÍNGUEZ, A.: *Discrecionalidad, arbitrariedad e inicio de actuaciones inspectoras*, Aranzadi, 2006, pp. 48 y 49. En efecto, a través de la motivación el particular podrá saber si dicha decisión se ajusta o no a Derecho, de manera que podrá poner en práctica los mecanismos necesarios para su defensa, lo cual pone de relieve la estrecha relación de aquélla con el principio constitucional de tutela judicial efectiva, recogido en el artículo 24 la Carta Magna. Para TEJERIZO LÓPEZ aunque alguno de los derechos recogidos en el artículo 24 de la Constitución sólo puedan ejercitarse en sede jurisdiccional no es obstáculo para que la actuación de la Administración “no suponga *prima facie* un desconocimiento o una violación de tales principios”, en TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: “El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios”, Op. Cit., p. 268. De acuerdo con esto, para FERNANDO PABLO, la motivación, con relación a la actuación de la actividad administrativa, no debe entenderse en su vertiente negativa -prohibición de indefensión- sino en la positiva -posibilidad efectiva de ejercitar este derecho-, FERNANDO PABLO, M.: *La motivación del Acto administrativo*, Tecnos, Madrid, 1993, p. 161.

inspección, aún cuando no vaya a surtir efectos hasta que tenga lugar la comunicación del obligado tributario¹¹⁵³.

Cuando se inicia el procedimiento de inspección sin previa notificación, la Administración realiza sus funciones de investigación utilizando datos, antecedentes y pruebas que ya obran en su poder¹¹⁵⁴, y por tanto no cabe control jurisdiccional¹¹⁵⁵.

Finalmente, podemos decir que la discrecionalidad es una característica presente en todas las formas de iniciación de las actuaciones inspectoras en mayor o menor medida, sin embargo entendemos que, la manera de inicio que haya escogido la Administración en cada caso, es parte de la estrategia de éxito de este procedimiento dirigido al fracaso.

3.3.4. Desarrollo de las actuaciones de inspección. Especial referencia al lugar y tiempo

Las actuaciones de obtención de información pueden inscribirse dentro del proceso de comprobación de la situación tributaria de una persona o pueden ser el

¹¹⁵³ Según GÓMEZ CABRERA “de modo expreso el segundo párrafo del artículo 30.2 de la Ley General Tributaria- queda totalmente eliminada la discrecionalidad para verificar la comunicación preceptiva con posterioridad a la iniciación, pues sólo podrá efectuarla cuando previamente haya decidido llevar a cabo una comprobación abreviada de aquellas a que se refiere el artículo 34.a del Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria”, en GÓMEZ CABRERA, C.: *La Discrecionalidad de la Administración Tributaria: su especial incidencia en el Procedimiento de Inspección*, Op. Cit., pp. 263 y 237.

¹¹⁵⁴ En cuanto al aprovechamiento de la información, MARTOS GARCÍA ha señalado que “con la concatenación de procedimientos, se inicia un proceso que va de menor a mayor. La importancia de cada uno de los procedimientos que se cierra es menor que la del nuevo procedimiento que se abre. De una mera verificación de datos, se puede pasar a un procedimiento de comprobación limitada, y de ahí a un procedimiento de inspección. No obstante, en cada uno de esos nuevos procedimientos se aprovecharía la información recabada en los anteriores, por lo que resultaría lógico que, en estos supuestos, el plazo máximo para resolver el nuevo procedimiento fuese inferior al inicialmente previsto en caso de que no hubiese realizado actuación alguna (...) la concatenación de estos procedimientos en los que se va aprovechando, parcial o totalmente, la información obtenida, no puede suponer una larga pendencia procesal global que vulnere el espíritu de la LGT y socave la seguridad jurídica del administrado”, en MARTOS GARCÍA, J.: “Plazos máximos para resolver los procedimientos tributarios en la nueva Ley General Tributaria”, AA.VV.: *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor CALVO ORTEGA*, coordinado por MARTÍN DÉGANO, I.; VAQUERA GARCÍA, A.; y MENÉNDEZ GARCÍA, G., volumen 1, Lex Nova, Valencia, 2005, pp. 707 y 708.

¹¹⁵⁵ En este sentido, GÓMEZ CABRERA, C.: *La Discrecionalidad de la Administración Tributaria: su especial incidencia en el Procedimiento de Inspección*, Op. Cit., p. 239.

antecedente previo que motiva la actuación de la Inspección, de manera que su carácter puede ser autónomo respecto de cualquier otra actuación inspectora o el subproducto de una actuación de comprobación o investigación¹¹⁵⁶.

Pero al margen del momento en que se lleven a cabo las actuaciones inspectoras de obtención de información, debemos resaltar que son necesarias para conseguir los datos y pruebas necesarios para poder dictar los actos administrativos de liquidación tributaria, y en última instancia para mejorar la eficacia del sistema tributario.

Lo que no siempre tiene por que ser necesaria es la presencia del obligado tributario durante el desarrollo de las actuaciones de inspección. En el desarrollo del ejercicio de las actuaciones inspectoras en general y de las de obtención de información tributaria en particular, es potestativa la presencia del obligado o de su representante. Sin embargo deberán hallarse presentes si, a criterio de la Inspección, se precisa su concurso para la adecuada práctica de las actuaciones, así como también en cuanto al examen de libros y demás documentos. Cabe destacar que la presencia del obligado tributario o su representante, constituye otra decisión unilateral la Inspección¹¹⁵⁷.

En cuanto a la forma en que se producen las actuaciones de los órganos de la Administración de Hacienda respecto de los sujetos obligados tributarios, queda claro que se han de llevar a cabo en la mayor armonía posible, por lo tanto, el desarrollo de las actuaciones de la Inspección debe procurar la menor perturbación posible del obligado tributario en la ejecución normal de sus actividades, cuya determinación queda a juicio discrecional del funcionario actuante¹¹⁵⁸. Por su parte el obligado tributario tiene el deber de procurar a la Inspección en el ejercicio de sus actuaciones, un lugar de trabajo adecuado, así como aquellos medios que sean necesarios para llevar a buen término sus

¹¹⁵⁶ Vid. GONZÁLEZ POVEDA, V.: "Procedimiento Inspector", *Op. Cit.*, p. 236.

¹¹⁵⁷ Vid. DELGADO PACHECO, A.: "Derechos, deberes y facultades del personal Inspector en el desarrollo de sus actuaciones", *Op. Cit.*, p. 222. También en este sentido, ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: "Comentarios al Reglamento General de la Inspección de los Tributos", *Revista C.I.S.S. Comunicaciones*, número 34, 1986, p. 19.

¹¹⁵⁸ Cfr. con el artículo 180.4, por parte de la Administración: "las actuaciones del procedimiento deberán practicarse de forma que se perturbe lo menos posible el desarrollo normal de las actividades laborales o económicas del obligado tributario".

actividades¹¹⁵⁹, e independientemente de que sea el propio obligado tributario quien se entienda con el inspector tributario¹¹⁶⁰.

Cabe destacar que, a fin de proteger las actuaciones de obtención de información por la Inspección, le serán aplicables las medidas cautelares de precaución que el inspector juzgue adecuadas para impedir cualquier alteración documental sujetas a examen o en caso de que se niegue su existencia¹¹⁶¹.

A. Lugar de desarrollo de las actuaciones de inspección

En el desarrollo de las actuaciones inspectoras, la determinación del lugar donde han de desarrollarse las actuaciones previstas corresponde a los funcionarios que han de efectuarlas sobre la base de su decisión discrecional¹¹⁶², de entre las posibilidades que ofrece la normativa que regula estas actuaciones¹¹⁶³.

¹¹⁵⁹ *Cfr.* con el artículo 180.4, respecto del obligado tributario: “Cuando exista personación, previa comunicación o sin ella, en el domicilio fiscal, oficinas, dependencias, instalaciones o almacenes del obligado tributario, se deberá prestar la debida colaboración y proporcionar el lugar y los medios auxiliares necesarios para el ejercicio de las funciones inspectoras”.

¹¹⁶⁰ De acuerdo con el artículo 177.2 del Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria: “las actuaciones se entenderán con el obligado tributario si estuviese presente y, de no estarlo, con los encargados o responsables de tales lugares”.

¹¹⁶¹ *Cfr.* con el artículo 181 del Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria. Para DELGADO PACHECO, esta disposición “no recoge tanto una facultad de la Inspección como impone un concreto deber del obligado tributario relativo a la conservación y puesta a disposición de la Inspección de toda la documentación contable, con arreglo además a lo dispuesto en el artículo 45 del Código de Comercio”, en DELGADO PACHECO, A.: “Derechos, deberes y facultades del personal Inspector en el desarrollo de sus actuaciones”, *Op. Cit.*, p. 224. En el mismo sentido, LÓPEZ MARTÍNEZ señala que: “dichos deberes (...) no son identificables con el deber de información sino que constituyen una especie de deberes de comportamiento y colaboración que tienen un régimen jurídico distinto de aquellos”, en LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria*, *Op. Cit.*, p. 256. *Vid.*, también PALACIOS ARROYO, L. F.: “La prueba en el procedimiento de Gestión Tributaria. Especial referencia a la prueba obtenida por la inspección de los tributos previa entrada y registro domiciliario”, *Estudios Financieros*, número 1999, pp. 129 y ss.

¹¹⁶² *Cfr.* con el artículo 151.1 de la Ley General Tributaria, que textualmente señala: “1. Las actuaciones inspectoras podrán desarrollarse indistintamente, según determine la inspección: a. En el lugar donde el obligado tributario tenga su domicilio fiscal, o en aquel donde su representante tenga su domicilio, despacho u oficina; b. En el lugar donde se realicen total o parcialmente las actividades gravadas; c. En el lugar donde exista alguna prueba, al menos parcial, del hecho imponible o del presupuesto de hecho de la obligación tributaria; d. En las oficinas de la Administración Tributaria, cuando los elementos sobre los que

La función llevada a cabo por la Inspección de los tributos es comúnmente de naturaleza externa, esto es, se ha de desplazar materialmente fuera de su lugar de asiento, de sus oficinas para hacerse con las pruebas necesarias en el sitio donde posiblemente se ha realizado el hecho imponible o donde pueda realizar la correspondiente comprobación e investigación, según el caso¹¹⁶⁴.

De manera que estas actuaciones de obtención de información se pueden desarrollar cerca de la persona o Entidad en cuyo poder se hallen los datos correspondientes, o mediante requerimiento hecho para que la información solicitada se remita a las dependencias de la Administración Tributaria¹¹⁶⁵.

La Ley General Tributaria ordena proporcionar a la Administración Tributaria “toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria”¹¹⁶⁶, quedando

hayen de realizarse las actuaciones puedan ser examinados en ellas”. *Vid.*, también, el artículo 174 del Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria, que indica confirma la disposición anterior en el primer apartado y condiciona el lugar de inspección de la documentación en el segundo, salvando tasadas excepciones, cuando indica que: “1. Las actuaciones inspectoras podrán desarrollarse en cualquiera de los lugares establecidos en el artículo 151.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, según determinen los órganos de inspección; 2. Las actuaciones relativas al análisis de la documentación a que se refiere el artículo 142.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, deberán practicarse en el lugar donde legalmente deban hallarse los libros de contabilidad o documentos (...)”. Por parte de la doctrina, *Vid.* VANZ, G.: “Acceso domiciliare effettuato in mancanza dell’autorizzazione del Procuratore Della Repubblica”, *Rassegna Tributaria*, número 5, 1988, pp. 1382 y ss.

¹¹⁶³ La Inspección tiene carácter opcional entre las posibilidades que señala el respectivo Reglamento, de cuya elección se dará constancia al obligado tributario en la comunicación que se le realice. Si la Inspección se ha iniciado mediante citación, de acuerdo con las formas de inicio que hemos visto anteriormente. En este sentido, *Vid.* MONTALVO SANTAMARÍA, M.: *Cómo actuar ante la Inspección de Hacienda*, C.I.S.S., Valencia, 2000, p. 179.

¹¹⁶⁴ En la práctica las actuaciones inspectoras se realizan en el domicilio tributario, debido que es allí donde se encuentra toda la contabilidad, la documentación y, una vez terminado, los responsables de firmar las actas, en MANTERO SÁENZ, A. y CUESTA RODRÍGUEZ, M.: *Procedimiento en la Inspección Tributaria*, 4ª edición, *Op. Cit.*, p. 188.

¹¹⁶⁵ *Cfr.* con el artículo 180.2 del Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria, que textualmente señala: “La dirección de las actuaciones inspectoras corresponde a los órganos de inspección. Los funcionarios que tramiten el procedimiento decidirán el lugar, día y hora en que dichas actuaciones deban realizarse. Se podrá requerir la comparecencia del obligado tributario en las oficinas de la Administración Tributaria o en cualquier otro de los lugares a que se refiere el artículo 151 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Cuando exista personación, previa comunicación o sin ella, en el domicilio fiscal, oficinas, dependencias, instalaciones o almacenes del obligado tributario, se deberá prestar la debida colaboración y proporcionar el lugar y los medios auxiliares necesarios para el ejercicio de las funciones inspectoras”.

¹¹⁶⁶ *Cfr.* con el artículo 93 de la Ley General Tributaria.

abierta la posibilidad de que el inspector actuante pueda personarse directamente cerca de los particulares o de otros organismos para obtener los datos e información que necesite para la comprobación, verificación y examen de los documentos en donde consta la información suministrada a la Administración Tributaria, o de haber habido requerimiento, no ha sido suficiente¹¹⁶⁷.

Con la denominada visita de inspección se lleva a cabo el desarrollo de las actuaciones de obtención de información. En dicha visita de inspección los inspectores de los tributos han de respetar y proceder de acuerdo a las normas establecidas en el ordenamiento jurídico¹¹⁶⁸.

La entrada libre de los inspectores en los puertos, aeropuertos, estaciones de ferrocarril, mercados, mataderos, lonjas y otros establecimientos análogos a través de facturaciones, entradas y salidas, es de gran importancia para la visita de inspección y en especial para la obtención de información y toma de datos, ya que puede requerirse a los empleados que certifiquen la exactitud de los datos y antecedentes tomados, así como la información relacionada con las actividades laborales que desempeñen los trabajadores o empleados¹¹⁶⁹.

Pero la entrada de un funcionario en el domicilio particular de un obligado tributario es un tema que ha sido objeto de debate, ya que la garantía de la inviolabilidad

¹¹⁶⁷ Cfr. con el artículo 142.2 de la Ley General Tributaria: “Cuando las actuaciones inspectoras lo requieran, los funcionarios que desarrollen funciones de inspección de los tributos podrán entrar, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imponible o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos”. En cuanto a la jurisprudencia, el Tribunal Constitucional ha señalado que la Inspección de los Tributos puede personarse en el domicilio de una persona para llevar a cabo actuaciones de información sin previo aviso o requerimiento, en Auto 129 de 1990, de 26 de marzo del Tribunal Constitucional.

¹¹⁶⁸ Según explica GUÍO MONTERO, la “visita de inspección” alude a “la comprobación que los servicios de la Inspección de Hacienda, en ejercicio de sus competencias llevan a cabo sobre particulares y empresas, al objeto de regularizar su situación tributaria”, Vid. GUÍO MONTERO, F.: *El contribuyente ante la Inspección de Hacienda*, Op. Cit., p. 169.

¹¹⁶⁹ No obstante, en este último caso se ha de tener en cuenta el contenido de los artículos 497 al 499 del Código Penal, de no incurrir en el delito de revelación de secretos, que en la práctica resulta “algo limitado y circunscrito a aquellas cuestiones que teniendo que ver con la actividad laboral no supongan más que confirmación o aclaración de datos con relevancia oficial o pública”, en GUÍO MONTERO, F.: “La visita de Inspección (II)”, Op. Cit., p. 1. En este mismo sentido, Vid. DELGADO PACHECO, A.: “Derechos, deberes y facultades del personal Inspector en el desarrollo de sus actuaciones”, Op. Cit., p. 231.

del domicilio constituye un derecho de la personalidad, consagrado en el artículo 18.2 de la Constitución, que señala: “el domicilio es inviolable. Ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito”¹¹⁷⁰. Este precepto tiene como fundamento el derecho a la intimidad personal y familiar¹¹⁷¹, tal como ha reconocido la jurisprudencia española¹¹⁷².

La inviolabilidad del domicilio opera como un límite constitucional frente al derecho de entrada de la Inspección, distinguiendo en los procedimientos de obtención directa de información la efectuada en el domicilio de un particular de la realizada en el

¹¹⁷⁰ Este artículo debe interpretarse en relación con el artículo 10.1 de la Constitución Española y el artículo 8.2 de la Convención Europea de Derechos del Hombre, ratificada por España, que señala que la entrada en el domicilio es posible “siempre que esté prevista por la Ley y constituya una medida que en una sociedad democrática sea necesaria para la seguridad nacional, para la seguridad pública, para el bien económico del País”.

¹¹⁷¹ La garantía de este derecho es una de las más antiguas de la historia constitucional española, cuyo origen se atribuye al artículo 30.6 de la Constitución de Cádiz de 1812. Tradicionalmente, la doctrina lo ha basado en la protección única y exclusiva de la intimidad de las personas. Sin embargo SEMPERE considera que la protección del domicilio no es únicamente protección de la intimidad en sentido estricto, ello lo sería en todo caso el registro de papeles, cartas, etc., sino más bien protección de la vida privada en sentido general. Cubriendo pues, no sólo la casa habitación o morada en sentido estricto, sino también aquellos otros lugares refugio de la vida privada o manifestaciones de la misma. Interpretación que es posible encajar en el artículo 18.2 de la Constitución Española, *Vid.* SEMPERE RODRÍGUEZ, C.: “Constitución Española”, *Revista de Derecho Privado*, 1993. Por parte de la jurisprudencia, en principio, la garantía constitucional de la inviolabilidad del domicilio estaba considerada en relación únicamente con las personas físicas, el Tribunal Constitucional a través de la Sentencia 137/1985, de 17 de octubre, la ha extendido también al domicilio de las personas jurídicas cuando señala que: “parece claro que nuestro texto Constitucional, al establecer el derecho a la inviolabilidad del domicilio, no lo circunscribe a las personas físicas, siendo pues extensivo o predicable igualmente en cuanto a las personas jurídicas”. *Vid.*, entre otros, los comentarios de GUÍO MONTERO, F.: *El contribuyente ante la Inspección de Hacienda, Op. Cit.*, 3º edición, p. 199; y por AGÜALLO AVILÉS, A.: “El contribuyente ante la Hacienda Pública en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, AA.VV.: *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria 1981-1989. Sentencias, Autos y Comentarios*, Tecnos, Madrid, 1990, p. 237.

¹¹⁷² El Tribunal Constitucional entiende que la inviolabilidad del domicilio “constituye un auténtico derecho fundamental de la persona, establecido para garantizar el ámbito de la privacidad de ésta, dentro del espacio limitado que la propia persona elige y que tiene que caracterizarse precisamente por quedar exento e inmune a las invasiones o agresiones exteriores, de otras personas o de la autoridad pública. Como se ha dicho acertadamente el domicilio inviolable es un espacio en el cual el individuo vive sin estar sujeto necesariamente a los usos o convenciones sociales y ejerce su libertad más íntima. Por ello, a través de este derecho no sólo es objeto de protección el espacio físico en sí mismo considerado, sino lo que en él hay de la emanación de la personalidad y de la esfera privada de ella”, en el Recurso de amparo 59/1983. *Vid.* los comentarios que de esta Sentencia realiza GÓMEZ REINO Y CARMONA E.: “Comentarios a la Sentencia del Tribunal Constitucional 22/1984, de 17 de febrero”, *Información Comercial Española*, número 10, 1987, p. 37.

domicilio social, local de negocio o establecimiento donde se desarrolle la actividad empresarial o profesional¹¹⁷³.

No obstante, en el Procedimiento de Inspección Tributaria se adopta un criterio amplio de domicilio que determina la existencia de un nexo de unión indisoluble entre la norma que prohíbe tanto la entrada como el registro en un domicilio¹¹⁷⁴, y la que impone la defensa y garantía del ámbito de privacidad¹¹⁷⁵.

En la regulación de las actuaciones inspectoras, se encuentra prevista la regulación de la autorización judicial en el caso de entrada domiciliaria cuando no medie consentimiento del obligado tributario¹¹⁷⁶, en cuyo caso se necesitará acreditación judicial mediante Auto motivado¹¹⁷⁷.

¹¹⁷³ La doctrina se ha preocupado de delimitar el concepto de domicilio particular, distinguiéndolo del domicilio fiscal que es una técnica de referencia para indicar el sometimiento a un impuesto o la sujeción a una determinada demarcación de la Administración Tributaria, constituyendo aquél un concepto más amplio que el de domicilio fiscal. Sobre el concepto de domicilio particular, QUEROL GARCÍA entiende por tal “aquellos lugares en los que, siendo o no residencia habitual, una persona física more en determinado momento”, en QUEROL GARCÍA, M. T.: *Cómo es y cómo actúa la Inspección de Hacienda, Op. Cit.*, p. 100 y 101. En el mismo sentido, SÁNCHEZ GARCÍA, N.: “Inspección. Lugar”, AA.VV.: *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a SÁINZ DE BUJANDA, F.*, Instituto de Estudios Fiscales, volumen II, Madrid, 1991, p. 1669. También la jurisprudencia señala que el concepto constitucional de domicilio es de mayor amplitud que el concepto jurídico - privado o jurídico - administrativo; en todo caso no coincide con la definición del artículo 40 del Código Civil, como punto de localización de la persona o lugar del ejercicio por esta de sus derechos y obligaciones, en Sentencia del Tribunal Constitucional 22/1984, 17 de febrero.

¹¹⁷⁴ En esta línea, el artículo 18.2 de la Constitución Española adopta un criterio comprensivo “no sólo de la morada o casa habitación en sentido estricto, sino también de aquellos otros lugares refugio de la vida privada o de manifestaciones de la misma”, en SEMPERE RODRÍGUEZ, C.: “Constitución Española”, AA.VV.: *Comentarios a las Leyes Políticas. La Constitución de 1978*, Dirigido por ALZAGA VILLAAMIL, O., Tomo II, Edersa, Madrid, 1984, pp. 62 y ss. Este criterio amplio ya había sido mantenido por la jurisprudencia constitucional al indicar que “la protección constitucional del domicilio es una protección de carácter instrumental que defiende los ámbitos en que se desarrolla la vida privada de la persona”, todo ello “obliga a mantener por lo menos prima facie un “concepto constitucional de domicilio de mayor amplitud que el concepto jurídico privado o jurídico administrativo”, en Sentencia de 17 de febrero de 1984.

¹¹⁷⁵ El artículo 18.2 de la Constitución concibe la norma que prohíbe la entrada y el registro en un domicilio, y el artículo 18.1 *ejusdem* la que impone la defensa y garantía del ámbito de privacidad. En este sentido, la doctrina ha considerado que cualquier limitación en los derechos subjetivos de la persona debe interpretarse restrictivamente y por tanto para que se produzca la entrada en el domicilio de una persona al objeto de realizar una actuación directa de información al margen de un concreto procedimiento de investigación y comprobación, precisaría de ciertos extremos que explica LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria, Op. Cit.*, p. 150.

¹¹⁷⁶ *Cfr.* con el artículo 142.2, párrafo segundo de la Ley General Tributaria. Por parte de la doctrina, *Vid.* JUAN LOZANO, A.: *La Inspección ante la Constitución, Op. Cit.*, pp. 165 y 166. En este sentido, la jurisprudencia ha señalado que “la autorización judicial para la entrada de la Inspección Tributaria en el

Sin embargo, la regla general es que durante la jornada laboral se permita al inspector tributario la entrada en los locales de negocio u oficinas donde se halle su contabilidad y demás documentos concernientes al negocio o en los lugares de negocio donde se hallen las pruebas del hecho imponible¹¹⁷⁸, a afectos del desarrollo de sus

domicilio personal ha de ser siempre y en todo caso posterior (y subsidiaria) al previo requerimiento del consentimiento de su titular y la subsiguiente negativa de éste. Es cierto que, por el juego mismo de los requisitos que el artículo 18.2 de la Constitución Española exige que para la entrada en el domicilio sin previo aviso de su titular (...) en consecuencia, la autorización judicial de la que actuó provista la Inspección de los Tributos, cumpliendo con ello las exigencias del artículo 18.2 de la Constitución. Sostener (...) que el requerimiento y la negativa del interesado son condición necesaria de la eficacia habilitante de la resolución judicial y de su mismo pronunciamiento sería tanto como mantener que el auto de entrada y registro sólo surte tales efectos, y únicamente puede ser dictado contra el consentimiento del interesado, pero no en defecto del mismo. Frente a esta interpretación (...) se impone con claridad que la finalidad de la previsión del requerimiento no es tanto la de subordinar la expedición de la autorización judicial a la manifestación de la prohibición del titular del domicilio, como la de no tener por permitida la entrada domiciliaria sin que sea realmente consentida por su titular, a menos que, cualquiera que sea la actitud de éste, medie autorización judicial”, en Auto 129/1990 del Tribunal Constitucional, de 26 de marzo.

¹¹⁷⁷ El artículo 113 de la Ley General Tributaria señala que la entrada al domicilio del interesado procede mediante la oportuna autorización judicial. Si bien no hace referencia a cuál sería la autoridad competente a tal efecto, es necesario acudir a una interpretación conjunta con el artículo 91.2 de la Ley Orgánica de Procedimiento Judicial, en donde se especifica que la autoridad competente para autorizar las entradas que tengan por objeto la ejecución de los actos administrativos es el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo; mientras que en el artículo 546 de la Ley Orgánica del Poder Judicial se regulan las diligencias judiciales de entrada en lugares cerrados. En lo que se refiere a la Inspección de los Tributos, el Tribunal Constitucional ha señalado que la normativa por la que se rige el Poder Judicial ha sido utilizada por analogía en casos de entrada y registro del domicilio incurso en un procedimiento de Inspección Tributaria, y al efecto señala que: “el procedimiento de Inspección Tributaria tiene una naturaleza inquisitiva y cumple, en su ámbito la función de investigar y documentar el resultado de las pesquisas o averiguaciones, como medio de prueba en un procedimiento posterior, que normalmente será el de liquidación, pero que muy bien pudiera desembocar en otro sancionador e incluso penal por delito fiscal. No es arbitraria sino muy razonable la extensión analógica del único precepto legal existente al respecto, ante el silencio de la Constitución, si se repara en las características de tal actuación administrativa, muy cercana en más de uno de sus eventuales aspectos a la jurisdicción penal como consecuencia de la equiparación en más de uno de sus eventuales aspectos a la jurisdicción penal como consecuencia de la equiparación del injusto de tal naturaleza y del administrativo, a efectos, precisamente de la garantía que contiene el artículo 25.1 de la Constitución Española y había ya reconocido ya la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (caso ENGEL, Sentencia de 8 de junio de 1976) y la de nuestro Tribunal Supremo (Sentencia de 9 de febrero de 1972)”.

¹¹⁷⁸ En el artículo 18.2 de la Constitución Española existen dos títulos que habilitan para la entrada por la autoridad pública, salvo flagrante delito, el consentimiento del interesado y el mandamiento judicial. Estos preceptos dejan patente que la inviolabilidad del domicilio es un derecho relativo y limitado ya que, en la propia Constitución se autoriza su restricción en determinados supuestos como el deber general de contribuir del artículo 31.1 de la Constitución Española, a cuyo fin el ordenamiento atribuye a la Administración Tributaria un conjunto de potestades, entre ellas las de inspección y comprobación de los hechos imposables, para el cual se articula un derecho de entrada en el propio domicilio del sujeto pasivo o de terceras personas donde pueda existir la prueba de los mismos. Esta limitación del derecho ha sido justificada como parte de un mecanismo de lucha contra el fraude fiscal en la Sentencia del Tribunal Constitucional 50/1995, de 23 de febrero, en concordancia con esta Sentencia, “la inviolabilidad del domicilio encuentra uno de sus límites en el supuesto de la función inspectora de la Hacienda Pública, con respaldo legal suficiente, siempre que a su vez se recabe la autorización judicial”, en Sentencia del Tribunal Constitucional 50/1995, de 23 de febrero.

funciones de inspección. Queda claro que la entrada del funcionario será producida solamente para llevar a cabo sus funciones, lo cual lleva a descartar la posibilidad de entrada de la Inspección si no está en curso un procedimiento inquisitivo, a menos que el propietario del negocio la consienta¹¹⁷⁹.

La Inspección goza de discrecionalidad en las formas de realización de la potestad de obtención de información, aunque debe justificar la índole de los datos a obtener, de manera que la personación no puede estar motivada por otras razones que no sean la urgencia de los datos a obtener, o la posibilidad de su manipulación, destrucción o pérdida.

En resumen, la obtención directa de información se configura como un tipo de actuaciones inspectoras que generan en los obligados tributarios un deber de colaboración pasiva que se concreta en el deber de soportarlas, a diferencia del deber de colaboración activa que suponen los deberes de información.

Sin embargo, las inspecciones suponen para el obligado facilitar los elementos que sean necesarios lo cual se traduce en suministrar todo tipo de datos, documentos e información que requiera el funcionario, con la consecuente inversión de medios materiales y humanos.

La inviolabilidad del domicilio se garantiza por el artículo 18.2 de la Carta Magna y viene a constituir un límite a las actuaciones de la Inspección ya que cuando dichas actuaciones deban llevarse a cabo en el domicilio particular de una persona física será necesario, bien su consentimiento de la misma, bien un mandamiento judicial que las autorice, operando en la práctica en base al principio de subsidiariedad y proporcionalidad.

El alcance de la extensión del concepto de domicilio particular a las personas, origina considerables dificultades. Entendemos que la inviolabilidad se extiende solamente al domicilio fiscal de la sociedad, y por lo tanto al domicilio social siempre y cuando en él esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En todo caso, la entrada de la Inspección en el domicilio fiscal precisará, al igual que la

¹¹⁷⁹ En este sentido, *Vid.* GUÍO MONTERO, F.: *El contribuyente ante la Inspección de Hacienda*, *Op. Cit.*, 4ª edición, p. 323.

entrada en el domicilio particular de las personas físicas, el consentimiento del titular o un mandamiento judicial.

Podemos finalizar este punto, señalando la importancia que supone la detallada y completa regulación de los procedimientos a seguir por la Inspección para la obtención de información.

Las actuaciones de obtención de información directa encuentran basamento legal en el artículo 141 y siguientes de la Ley General Tributaria. Sin embargo, creemos que sería deseable la regulación de un procedimiento específico y autónomo en el cual se indique cómo se deben llevar a cabo las actuaciones directas de obtención de información, y donde se armonicen las actuaciones inspectoras con la salvaguarda de los derechos constitucionalmente protegidos para las personas que han de soportarlas, introduciendo las necesarias cautelas y garantías desde el punto de vista del obligado tributario, y delimitando con claridad los supuestos justificados de procedencia, todo desde el respeto de los principios generales de proporcionalidad y subsidiariedad.

B. Tiempo de desarrollo de las actuaciones de Inspección

Las circunstancias de tiempo ejercen una importante influencia en las relaciones jurídicas en general y en las actuaciones inspectoras en particular, de manera que deben respetar determinados límites relacionados con el tiempo, es decir, con el plazo de actuación de las mismas¹¹⁸⁰.

El elemento temporal de desarrollo de las actuaciones de Inspección se refiere tanto al horario dentro del cual se van a llevar a cabo, como a la duración de dichas actividades en el tiempo.

¹¹⁸⁰ Las circunstancias de tiempo en el procedimiento de Inspección Tributaria se encuentran reguladas en el artículo 152 de la Ley General Tributaria en concordancia con los artículos 182 y ss. del Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria. Por parte de la doctrina, *Vid.* HERRERA MOLINA, P. M. y PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: “Plazos preclusivos y perención del procedimiento inspector (Interpretación correctiva del art. 29 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente y posible ilegalidad de su desarrollo reglamentario)”, *Quincena Fiscal*, número 9, 2000, pp. 22 y ss.;

En primer lugar, en cuanto al horario de realización de actividades de Inspección: debe llevarse a cabo dentro de días y horas hábiles ya que supone una condición de regularidad y validez de las mismas¹¹⁸¹.

Se consideran hábiles para la práctica de las actuaciones inspectoras los días laborables en los cuales se desarrolle la actividad llevada a cabo por parte del obligado tributario, ya sea en las oficinas públicas o en los locales del interesado. Y se tienen por horas hábiles las horas que se encuentren comprendidas dentro del horario de apertura al público, o dentro de la jornada laboral¹¹⁸².

De manera que las distintas actividades sobre las cuales se practica la Inspección, en principio, condiciona que se lleve a cabo de una manera flexible en cuanto a horarios predeterminados¹¹⁸³.

En segundo lugar, en cuanto al plazo para realizar una Inspección Tributaria: el plazo general para llevar a cabo estas actuaciones es de doce meses de duración, los cuales serán computados a partir del día en el que se notifique al obligado tributario el inicio de las actuaciones y abarca hasta el día final del cómputo del plazo, que es la fecha en la que,

¹¹⁸¹ Según lo dispone el artículo 152 de la Ley General Tributaria las actuaciones inspectoras deben respetar los límites que se indican en relación con el tiempo hábil y el calendario de las fiestas nacionales, autonómicas, provinciales y locales, tomando en cuenta que si mediase acuerdo entre el inspector y el sujeto pasivo las actuaciones pueden realizarse en otros días u horarios. Para LACASA SALAS y DEL PASO BENGOA dicha conformidad puede producirse, en general, cuando no exista objeción por esta causa por parte de aquél (...) por lo que será conveniente para la Inspección dejar constancia del acuerdo correspondiente, advirtiendo al interesado del derecho que le asiste a negar su conformidad”, en LACASA SALAS, J. y DEL PASO BENGOA, J.: *Procedimiento General de la Inspección de Tributos, Op. Cit.*, p. 112

¹¹⁸² Según GÓMEZ CABRERA son horas hábiles “las comprendidas dentro del horario de apertura al público de aquellas o de la jornada laboral que rija para éstos”, en el tiempo de las actuaciones inspectoras “se fija por tanto como horario hábil para la Inspección la jornada laboral de la oficina o de la actividad indistintamente”, en GÓMEZ CABRERA, C.: *La Discrecionalidad de la Administración Tributaria: su especial incidencia en el Procedimiento de Inspección, Op. Cit.*, p. 261.

¹¹⁸³ Cabe destacar que en lo que se refiere a las actuaciones en el domicilio fiscal del obligado tributario o de su representante cuando no existan oficinas ni actividades con jornadas laborales, se habrá de estar a lo que establece el artículo 130.3 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, que establece: “se entiende por horas hábiles las que median desde las ocho de la mañana a las ocho de la tarde, salvo que la Ley, para una actuación concreta, disponga otra cosa”.

como máximo, debe dictarse el acto administrativo de liquidación resultante de tales actuaciones¹¹⁸⁴.

Si la información se puede conseguir a través de los documentos, elementos o justificantes a disposición de la Inspección, las actuaciones de obtención de información podrán comenzar de inmediato. De lo contrario, se le concederá a la persona o entidad requerida un determinado plazo, a juicio del órgano inspector¹¹⁸⁵, para aportar la información que se le ha solicitado, o bien, se le permitirá y otorgará las facilidades necesarias a la Inspección para que lleve a efecto la obtención de manera directa.

Una vez iniciadas las actuaciones inspectoras continuarán hasta su definitiva terminación¹¹⁸⁶, de acuerdo con su naturaleza y carácter, prueba de que el inicio de las actuaciones inspectoras debe llegar hasta su conclusión, evitando con ello los retrasos no justificados que puedan interrumpir la prescripción por parte de la Administración como garantía para el administrado.

Pero si las actuaciones inspectoras que se realicen directamente sobre el obligado tributario se llegasen a interrumpir injustificadamente por causas no imputables a él, se interrumpirá también la prescripción de todo el resto de las obligaciones tributarias y

¹¹⁸⁴ Cfr. con el artículo 150.1 de la Ley General Tributaria. Sin embargo, para MONTALVO SANTAMARÍA “no parece adecuado ni respetuoso con la función de lucha contra el fraude que desempeña la Inspección de los Tributos, ni con la eficacia que debe presidir toda actuación administrativa de ésta índole, el señalamiento de un plazo fijo para finalizar las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación”, en MONTALVO SANTAMARÍA, M: *Cómo actuar ante la Inspección de Hacienda*, Op. Cit. p. 164. Por ende, las actuaciones inspectoras no tienen límite de tiempo. Una vez que han comenzado deben proseguir su desarrollo sin detención hasta el momento de su terminación. En este sentido, GÓMEZ CABRERA, C.: *La discrecionalidad de la Inspección Tributaria: su especial incidencia en el procedimiento de Inspección*, Op. Cit., p. 262.

¹¹⁸⁵ De acuerdo con esto, DELGADO PACHECO señala que: “es facultad de la inspección decidir entre solicitar el dato concreto del interesado o exigir el acceso a la documentación que contenga en general una determinada información no susceptible de concreción previa”, en DELGADO PACHECO, A.: “Derechos, deberes y facultades del personal Inspector en el desarrollo de sus actuaciones”, Op. Cit., p. 227.

¹¹⁸⁶ Según MONTALVO SANTAMARÍA, “en atención al principio de conservación de los actos administrativos, no hay caducidad del procedimiento de Inspección, el cual no es necesario reiniciar; todo lo más, documentar en una diligencia de haber sobrepasado los seis meses de inactividad o el plazo de doce meses, para que el sujeto pasivo tuviera constancia fehaciente de los efectos de tales situaciones, y continuar las actuaciones con los ejercicios e impuestos a los que no hubiera alcanzado la prescripción”, en MONTALVO SANTAMARÍA, M: *Cómo actuar ante la Inspección de Hacienda*, Op. Cit. p. 177.

períodos a que se refiera el procedimiento¹¹⁸⁷, dejando sin efecto lo dispuesto en el artículo 30.3 del Reglamento consecuencia de la iniciación de las actuaciones inspectoras.

3.3.5. Documentos requeridos en el marco de las actuaciones de inspección

Cuando proceda concluir las actuaciones que conforman el procedimiento de Inspección, los resultados obtenidos mediante las actuaciones inspectoras se han de documentar, dándose las mismas por terminadas.

A través de diversos medios documentales que usa la Inspección de los Tributos se deja constancia de que sus actuaciones han sido ajustadas a derecho¹¹⁸⁸, de lo cual se desprende la importancia que tienen las actuaciones de obtención de información plasmadas en documentos de esta naturaleza¹¹⁸⁹, toda vez que constituye un primer medio de prueba cuyo valor o eficacia se ha de establecer mediante el principio de la libre valoración de la prueba, prescindiendo de calificaciones jurídicas o de juicios de valor del Inspector. Existen cuatro tipos de documentos donde se recogen las actuaciones inspectoras: actas, diligencias, informes y comunicaciones¹¹⁹⁰.

¹¹⁸⁷ De acuerdo con el artículo 184.7 de la Ley General Tributaria: “La reanudación de actuaciones con conocimiento formal del obligado tributario tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones después de transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento, tendrán efectos interruptivos de la prescripción respecto de la totalidad de las obligaciones tributarias y períodos a que se refiera el procedimiento”.

¹¹⁸⁸ De conformidad con el artículo 143 de la Ley General Tributaria, y el artículo 185.1 del Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria, “Concluido, en su caso, el trámite de audiencia, se procederá a documentar el resultado de las actuaciones de comprobación e investigación en las actas de inspección”.

¹¹⁸⁹ Respecto de la importancia que tienen los documentos donde se plasman las actuaciones de obtención de información, MANTERO SÁENZ señala que “los hechos consignados en las actas y diligencias de la Inspección gozan de una presunción (iuris tantum) de certeza, que debe ser entendida como una inversión de la carga de la prueba, por lo que corresponderá exclusivamente al administrado acreditar la inexactitud de los mismos”, en MANTERO SÁENZ, A. y CUESTA RODRÍGUEZ, M.: *Procedimiento en la Inspección Tributaria, Op. Cit.*, p. 241.

¹¹⁹⁰ *Cfr.* con el artículo 99 de la Ley General Tributaria: “(...) 6. Para la práctica de la prueba en los procedimientos tributarios no será necesaria la apertura de un período específico ni la comunicación previa de las actuaciones a los interesados”.

A. Las Actas

Las Actas son documentos escritos que realizan los órganos encargados de la Inspección tributaria¹¹⁹¹. Su finalidad es la de expresar los resultados obtenidos a través de sus actuaciones, tanto de comprobación como de investigación. Dependiendo del caso, en estos documentos se propone la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo que proceda o la confirmación de que su situación es correcta¹¹⁹².

De los tipos de documentos que recogen las actuaciones inspectoras, las actas son los documentos más importantes, por cuanto en ellas se expresa el resultado de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, proponiendo la regularización de la situación tributaria del obligado. De manera que se convierten en preparatorias de la futura liquidación, o bien declarándola correcta. A efectos de su tramitación, las actas pueden ser de tres clases:

1. Las Actas de Conformidad, son aquellas en las que la persona interesada da conformidad a la propuesta de regularización que incluyen. Esta conformidad supone una reducción del 30% de la sanción que, si se da el caso, sea procedente aplicar. En estos supuestos la liquidación se produce de manera tácita¹¹⁹³.

¹¹⁹¹ Para MANTERO SÁENZ y CUESTA RODRÍGUEZ, la documentación escrita de las Actas de Inspección resulta de suma importancia, ya que, como han indicado “el único punto no discutible en cuanto a la forma de las actuaciones inspectoras consiste en que dichas actuaciones deben ser documentadas (...) nada más lógico que la exigencia de documentación, o forma escrita, para unas actuaciones que en realidad vienen a recoger una prueba”, en MANTERO SÁENZ, A. y CUESTA RODRÍGUEZ, M.: *Procedimiento en la Inspección Tributaria, Op. Cit.* p. 338.

¹¹⁹² La definición de las actas se ha de entender de conformidad con el artículo 49.1 del Reglamento General de Inspección Tributaria, como “aquellos documentos que extiende la Inspección de los Tributos con el fin de recoger los resultados de sus actuaciones de comprobación e investigación, proponiendo, en todo caso, la regularización que estime procedente de la situación tributaria del sujeto pasivo o retenedor o bien declarando correcta la misma”

¹¹⁹³ De acuerdo al artículo 187.1. del Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria: “Cuando el obligado tributario preste su conformidad a los hechos y a las propuestas de regularización y liquidación incorporadas en el acta, se hará constar en ella dicha conformidad; 2. Cuando el obligado tributario preste su conformidad parcial a los hechos y a las propuestas de regularización y liquidación formuladas se procederá de la siguiente forma: a) Si de la propuesta derivada de los hechos a los que el obligado tributario presta su conformidad no resultara una cantidad a devolver, se formalizarán simultáneamente dos actas relacionadas entre sí en los siguientes términos: 1º Un acta de conformidad que contendrá los elementos regularizados de la obligación tributaria a los que el obligado tributario haya prestado su conformidad (...)”.

2. Las Actas de Disconformidad, cuando el obligado se niegue a suscribir el acta, la suscriba pero no preste su conformidad, o no comparezca en la fecha de la firma¹¹⁹⁴.

3. Las Actas con Acuerdo¹¹⁹⁵. Las actas con acuerdo son un tipo de actas de reciente introducción a través de la Ley General Tributaria de 2003, y se destina a los casos de difícil aplicación de la norma o incertidumbre en la valoración o estimación de datos, en que la Administración y el obligado tributario llegan a un acuerdo; en estos casos, con determinados requisitos, la sanción aplicable se reducirá en un 50%¹¹⁹⁶.

Respecto a los efectos que pueden tener estas clases de actas, pueden ser de carácter previo o de carácter definitivo. Las primeras dan lugar a una liquidación provisional y las segundas dan lugar a una liquidación definitiva.

¹¹⁹⁴ De conformidad con el artículo 188 del Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria, la tramitación de las actas de disconformidad se producen: “1. Cuando el obligado tributario se niegue a suscribir el acta, la suscriba pero no preste su conformidad a las propuestas de regularización y de liquidación contenidas en el acta o no comparezca en la fecha señalada para la firma de las actas, se formalizará un acta de disconformidad, en la que se hará constar el derecho del obligado tributario a presentar las alegaciones que considere oportunas dentro del plazo de los 15 días, contados a partir del día siguiente al de la fecha en que se haya producido la negativa a suscribir, se haya suscrito o, si no se ha comparecido, se haya notificado el acta (...)”.

¹¹⁹⁵ Las actas con acuerdo se encuentran reguladas en los artículos 154 al 157 de la Ley General Tributaria.

¹¹⁹⁶ En concordancia con los artículos 155 y 188 de la Ley General Tributaria.

B. Las Diligencias

En segundo lugar, las Diligencias son los documentos emitidos en el curso del procedimiento, en los que figuran cuantos hechos o circunstancias con relevancia para las actuaciones se produzcan en el mismo y las manifestaciones de las personas con las que actúa la Inspección¹¹⁹⁷.

¹¹⁹⁷ Según el artículo 99 de la Ley General Tributaria: “(...) Las diligencias son los documentos públicos que se extienden para hacer constar hechos, así como las manifestaciones del obligado tributario o persona con la que se entiendan las actuaciones. Las diligencias no podrán contener propuestas de liquidaciones tributarias”. De acuerdo con este precepto, en el artículo 98 del Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria se indica que “1. En las diligencias a las que se refiere en el 99.7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se harán constar necesariamente los siguientes extremos:

- a) Lugar y fecha de su expedición.
- b) Nombre y apellidos y firma de la persona al servicio de la Administración tributaria interviniente.
- c) Nombre y apellidos y número de identificación fiscal y firma de la persona con la que, en su caso, se entiendan las actuaciones, así como el carácter o representación con el que interviene.
- d) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del obligado tributario al que se refieren las actuaciones.
- e) Procedimiento o actuación en cuyo curso se expide.
- f) Hechos y circunstancias que se hagan constar.
- g) Las alegaciones o manifestaciones con relevancia tributaria realizadas, en su caso, por el obligado tributario, entre las que deberá figurar la conformidad o no con los hechos y circunstancias que se hacen constar.

2. En las diligencias podrán hacerse constar, entre otros, los siguientes contenidos:

- a) La iniciación de la actuación o procedimiento y las comunicaciones y requerimientos que se efectúen a los obligados tributarios.
- b) Los resultados de las actuaciones de obtención de información.
- c) La adopción de medidas cautelares en el curso del procedimiento y la descripción de éstas.
- d) Los hechos resultantes de la comprobación de las obligaciones.
- e) La representación otorgada mediante declaración en comparencia personal del obligado tributario ante el órgano administrativo competente.

3. En las diligencias podrán hacerse constar los hechos y circunstancias determinantes de la iniciación de otro procedimiento o que deban ser incorporados en otro ya iniciado y, entre otros:

La importancia de las diligencias radica en que refieren los hechos que circundan un procedimiento in curso¹¹⁹⁸. Un ejemplo de los hechos que se recogen en las Diligencias son los hechos constitutivos de resistencia u obstrucción a la Inspección.

C. Las comunicaciones

En tercer lugar, las Comunicaciones, es decir, aquellos documentos a través de los cuales la Inspección se relaciona unilateralmente con cualquier persona en el

-
- a) Las acciones u omisiones que pudieran ser constitutivas de infracciones tributarias.
 - b) Las acciones u omisiones que pudieran ser constitutivas de delitos no perseguibles únicamente a instancia de la persona agraviada.
 - c) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de quienes puedan ser responsables solidarios o subsidiarios de la deuda y de la sanción tributaria, así como las circunstancias y antecedentes que pudieran ser determinantes de la responsabilidad.
 - d) Los hechos determinantes de la iniciación de un procedimiento de comprobación del domicilio fiscal.
 - e) Los hechos que pudieran infringir la legislación mercantil, financiera u otras.
 - f) Los hechos que pudieran ser trascendentes para otros órganos de la misma o de otra Administración.
 - g) El resultado de las actuaciones de comprobación realizadas con entidades dependientes integradas en un grupo que tributen en régimen de consolidación fiscal.

¹¹⁹⁸ Para MANTERO SÁENZ y CUESTA RODRÍGUEZ, las diligencias “se extienden para hacer constar determinadas circunstancias que no se refieren directamente a los hechos y bases imposables, sino a los hechos del propio procedimiento de comprobación, pudiéndose decir que, en principio, se trata de documentos que se refieren a aspectos formales de tal procedimiento: desde hacer constar la iniciación de una visita, hasta la obstrucción, negativa o excusa para la práctica de la comprobación”, en MANTERO SÁENZ, A. y CUESTA RODRÍGUEZ, M.: *Procedimiento en la Inspección Tributaria*, Op, Cit. p. 244.

ejercicio de sus funciones¹¹⁹⁹. Por ejemplo, un requerimiento solicitando información¹²⁰⁰.

Las comunicaciones pueden prestar confusión con las diligencias, ya que ambas son soportes documentales en los cuales es posible incluir los requerimientos de información e incluso el informe preceptivo de la documentación de las actuaciones inspectoras en cuanto la documentación de la forma de obtención directa de la misma, como último acto del procedimiento en que se desarrolla la obtención de información¹²⁰¹. La importancia de clarificar esta distinción radica en que a través de estos medios suponen una referencia fundamental a tener en cuenta en el proceso de tratamiento, utilización y efectos jurídicos de la información que ha sido recogida. Sin embargo, LÓPEZ MARTÍNEZ aclara las posibles confusiones que pudieran surgir cuando explica que las actuaciones de obtención de información se documentarán a través de diligencias¹²⁰².

¹¹⁹⁹ De acuerdo al artículo 99 de la Ley General Tributaria: “(...) 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. Las comunicaciones podrán incorporarse al contenido de las diligencias que se extiendan”.

¹²⁰⁰ Estas pueden ser definidas como “los documentos extendidos por la Inspección, dirigidas a cualquier persona o entidad, privada o pública, para reclamar de ella una determinada actuación o para poner en su conocimiento alguna actuación inspectora de trámite con ellas relacionada, como citaciones, emplazamientos, requerimientos y avisos”, en MANTERO SÁENZ, A. y CUESTA RODRÍGUEZ, M.: *Procedimiento en la Inspección Tributaria, Op. Cit.* p. 251.

¹²⁰¹ Para un estudio más completo, *Vid.* MORILLO MÉNDEZ, A.: *Procedimientos ante la Administración Tributaria. Doctrina, Jurisprudencia, Formularios y Legislación*, 2º edición, Editorial Tirant Lo Blanch, 1999.

¹²⁰² Para un análisis más detallado, *Vid.* LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *La información en poder de la Hacienda Pública: obtención y control, Op. Cit.*, pp. 169 y ss.

D. Los informes

En cuarto y último lugar, de entre los documentos que sustentan las actuaciones del procedimiento de Inspección, se encuentran los Informes¹²⁰³. Ante diversas circunstancias el funcionario actuante, de oficio o a petición de terceros, puede considerar oportuno informar, a quien proceda, de ciertas anomalías encontradas.

Se trata de poner en conocimiento de los organismos competentes que determinadas irregularidades han sido detectadas, para que se actúe en consecuencia. En algunas ocasiones, estos informes no están previstos sólo para que se emita el parecer de la Inspección ante un determinado asunto sino para que el funcionario actuante informe acerca de las anomalías detectadas y, en consecuencia, proponga al organismo competente receptor de dicho informe que actúe en determinado sentido; se trata de una especie de “informes-propuesta”, que ocupan un lugar particular dentro de la esfera de los informes de la Inspección.

Se tal manera que los informes son exposiciones orales o escritas en las que se dice el estado de una cuestión relacionada propiamente con los tributos, cuya característica fundamental es que no son contentivos de una manifestación de voluntad, a diferencia de otros documentos. Tiene variadas finalidades tales como completar las actas de

¹²⁰³ De acuerdo con lo establecido en el artículo 99 de la Ley General Tributaria: “(...) Los órganos de la Administración tributaria emitirán, de oficio o a petición de terceros, los informes que sean preceptivos conforme al ordenamiento jurídico, los que soliciten otros órganos y servicios de las Administraciones públicas o los poderes legislativo y judicial, en los términos previstos por las Leyes, y los que resulten necesarios para la aplicación de los tributos”. En desarrollo, el artículo 100 del Reglamento General de Gestión e Inspección Tributaria señala que: “1. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 99.7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los órganos de la Administración tributaria emitirán los informes que sean preceptivos, los que resulten necesarios para la aplicación de los tributos y los que les sean solicitados, siempre que en este último caso se fundamente la conveniencia de solicitarlos.

2. En particular, los órganos de aplicación de los tributos deberán emitir informe en los siguientes supuestos:

a) Cuando se complementen las diligencias que recojan hechos o conductas que pudieran ser constitutivos de infracciones tributarias y no corresponda al mismo órgano la tramitación del procedimiento sancionador.

b) Cuando se aprecien indicios de delito contra la Hacienda pública y se remita el expediente al órgano judicial competente o al Ministerio Fiscal.

disconformidad o de prueba preconstituida; cuando se promueva la iniciativa del procedimiento especial de declaración de fraude de ley en materia tributaria, etc.

3.4. La obtención de información en el procedimiento de recaudación

Los deberes de colaboración y en particular, los de información, inciden no sólo en el ámbito de las funciones inspectoras sino también en el marco de la recaudación de los tributos, y aunque el deber de información a la Administración Tributaria estuvo limitado por mucho tiempo a la fase de comprobación e investigación del procedimiento de gestión, a partir de 1987 las facultades de recabar información se ponen a disposición de los órganos de recaudación y también se extienden al procedimiento de recaudación ejecutiva las obligaciones de colaboración de las Entidades bancarias y crediticias para con la Administración Tributaria¹²⁰⁴.

Las actuaciones y el procedimiento de recaudación suponen una mejor sistematización de las normas reguladoras de la recaudación, con incorporación de algunos preceptos, especialmente relevantes del vigente Reglamento General de Recaudación¹²⁰⁵. Destaca la delimitación de las facultades de los órganos de recaudación, la revisión de los motivos de impugnación contra la providencia de apremio y las diligencias de embargo, la flexibilización del orden de embargo y la regulación del procedimiento contra responsables y sucesores.

¹²⁰⁴ A través del Real Decreto 1327/86, y de la Ley 33/87, de 23 de diciembre, de Presupuestos para 1988 se completó la Ley General Tributaria de 1961, añadiendo un nuevo apartado c) al artículo 111.1 en el cual se otorgaban funciones de comprobación e investigación a los órganos de recaudación. En este sentido, SÁNZ LARRUGA, F. J.: "Reforma de la recaudación ejecutiva de los derechos económicos de la Hacienda Pública", *Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, número 11, 1988, p. 152.

¹²⁰⁵ El vigente Reglamento General de Recaudación ha sido aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio.

Mediante el procedimiento de recaudación se realiza la fase recaudatoria del tributo y se caracteriza por gozar de sustantividad propia, éste procedimiento queda encomendado a los órganos recaudadores de la Administración Tributaria¹²⁰⁶.

Como hemos visto a lo largo de nuestro trabajo todos como ciudadanos, estamos llamados a colaborar con la Administración proporcionando la información trascendente que sea necesaria. Esta colaboración se presta por disposición de una norma general o de un requerimiento individual. En ambos casos, la finalidad que se persigue es hacer más efectiva la recaudación.

La recaudación tributaria constituye una de las partes más importantes del Derecho Financiero, porque de nada serviría establecer tributos si luego no se pudieran recaudar. La recaudación tiene por objeto el ingreso o cobro de las deudas tributarias liquidadas por la Administración o autoliquidadas por el sujeto pasivo, en los plazos previstos en las normas tributarias.

Desde el punto de vista temporal, el pago de las deudas tributarias en los procedimientos de recaudación puede realizarse en dos períodos: en primer lugar, en el período voluntario. En este caso el obligado al pago efectúa el ingreso de la deuda en los

¹²⁰⁶ En cuanto a la sustantividad propia del Procedimiento de Recaudación, y su naturaleza, PALAO explica que: “el término “Gestión Tributaria” se entiende en algunos casos en un sentido amplísimo (...) que comprende incluso la revisión de actos en vía administrativa; en otros, excluyendo a esta última ya la recaudación; en otros, finalmente, en un sentido restringido, que deja fuera, además de las actividades anteriores, a la inspección. Quizá el sentido que mejor corresponde al significado no técnico del término sea el primero y más amplio de los tres anteriores: En efecto, el diccionario de Casares hace “gestión” equivalente a “administración” y define “gestionar” como “hacer diligencias encaminadas al logro de un propósito”. Según esto, la “Gestión Tributaria” sería toda actividad tendente a la aplicación de los tributos. No obstante, (...) las funciones de la Administración en materia tributaria se divide en dos “órdenes”: “de gestión para la liquidación y recaudación” y de “resolución de reclamaciones que contra aquella gestión se susciten” y se ordena que se ejerzan con separación y se encomienden a órganos diferentes. Lo usual es, sin embargo, que cuando se habla de “Gestión Tributaria” se esté haciendo referencia precisamente a lo que el citado precepto denomina con notable propiedad “liquidación”, designando al todo por su parte más importante”. *Vid.* PALAO TABOADA, C.: “Temas para un debate sobre la regulación de los procedimientos de gestión, recaudación e inspección en la nueva Ley General Tributaria”, *Revista Crónica Tributaria*, número 63, 1992, p. 101. Afortunadamente, la Ley General Tributaria actual acogió la demanda de la doctrina acerca de la delimitación del procedimiento de gestión y su identificación con el procedimiento de comprobación abreviada; y diferenciación de cada procedimiento tributario. *Vid.* dicha demanda en MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *La Gestión Tributaria: una reforma necesaria*, Centro de Publicaciones Universidad de Alicante, Alicante, 2001, p. 17.

plazos establecidos legal o reglamentariamente a tal efecto; y la deuda exigida es la resultante de una liquidación o una autoliquidación¹²⁰⁷.

En segundo lugar, en el período ejecutivo, que se inicia automáticamente por el mero transcurso de cierto plazo (generalmente, el día siguiente a la finalización del período voluntario; o bien el día siguiente al de la presentación de la autoliquidación fuera de plazo sin ingreso)¹²⁰⁸; la Administración puede llevar a cabo la recaudación coactivamente fuera del período voluntario, utilizando los medios de ejecución que pone a su disposición el ordenamiento tributario, mediante el procedimiento de apremio.

Además, en el período ejecutivo la deuda inicial resulta incrementada automáticamente con los recargos del período ejecutivo y, en su caso, con intereses de demora, y las costas del procedimiento, en el supuesto de iniciarse un procedimiento de apremio.

En consecuencia, no se debe confundir el período ejecutivo y el procedimiento de apremio, el primero es una realidad temporal cuyo transcurso abre la posibilidad de iniciar y desarrollar el procedimiento de apremio. Una vez concluido el período voluntario se inicia, por lo general, el período ejecutivo y tras él un procedimiento de apremio, pero también pueden acontecer cumplimientos extemporáneos.

Podría resultar discutible si la recaudación en período voluntario se enmarca igualmente en un procedimiento (el procedimiento en período voluntario) pero, aunque la Ley General Tributaria sea bastante parca sobre este particular, se puede admitir la existencia tanto de un procedimiento en período voluntario como de un procedimiento en período ejecutivo o procedimiento de apremio.

¹²⁰⁷ Los dos períodos en los que podría realizarse el Procedimiento de Recaudación se especifican en el artículo 160.2 de la Ley General Tributaria, y los plazos establecidos para la satisfacción de la deuda se especifican en el artículo 62 de la Ley General Tributaria.

¹²⁰⁸ *Cfr.* con el artículo 161.1 de la Ley General Tributaria.

En relación con el pago, hay que destacar la existencia de obligaciones tributarias accesorias, de carácter pecuniario, como son los intereses de demora; los recargos del período ejecutivo; y los recargos por declaración extemporánea¹²⁰⁹.

Los intereses de demora se devengan, como regla general, cuando tiene lugar un ingreso fuera del plazo previsto por las normas tributarias¹²¹⁰. Su naturaleza no difiere de los intereses en el ámbito del Derecho Privado y tiene por finalidad indemnizar y resarcir a la Administración Tributaria del perjuicio económico derivado del retraso en el pago de sus créditos, evitando un enriquecimiento injusto de quien dispone de una suma de dinero debida a dicha Administración más allá del tiempo en que debía satisfacer su prestación¹²¹¹.

Otro concepto remarcable es el de los recargos del período ejecutivo, prestaciones accesorias consistentes en el incremento fijo de la deuda tributaria no satisfecha en el período voluntario que se devenga por el inicio del período ejecutivo.

Los recargos del período ejecutivo son de tres tipos, incompatibles entre sí¹²¹²:

- a. El recargo ejecutivo: corresponde el 5% y se aplica cuando la deuda se satisface en período ejecutivo -una vez finalizado el período

¹²⁰⁹ Los intereses de demora se regulan según el artículo 26 de la Ley General Tributaria, los recargos del período ejecutivo de acuerdo al artículo 28 *ejusdem* y los recargos por declaración extemporánea según lo establecido en el artículo 27, también de la Ley General Tributaria. En cuanto a la doctrina, *Vid.*, in extenso, GÓNZÁLEZ GARCÍA, E.: *Los intereses moratorios a favor de la Hacienda*, Editorial Aranzadi, 1998; LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Régimen jurídico de los llamados "intereses moratorios" en materia tributaria: (un análisis de su ubicación dogmática en el seno de la deuda tributaria)*, Civitas, Madrid, 1994; ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: "Sanciones e intereses de demora", *Revista Crónica Tributaria*, número 87, 1998, pp. 23 a 30. También la monografía de ALFONSO GALÁN, R. M.: *Los intereses por retraso o demora a favor de la Hacienda Pública*, Editorial Dykinson, Madrid, 1998. Más actualmente, FERNÁNDEZ-DAZA, A.: "El nuevo régimen de los aplazamientos y fraccionamientos de pago de la deuda tributaria tras el nuevo Reglamento General de Recaudación", *Revista Técnica Económica: Administración y Dirección de Empresas*, número 175, 2006, pp. 35 a 43.

¹²¹⁰ El devengo de los intereses de demora se especifica en el artículo 26 de la Ley General Tributaria.

¹²¹¹ De conformidad con el artículo 26.4 de la Ley General Tributaria, se prevé la inexigibilidad de los intereses de demora, a partir del día siguiente al incumplimiento por la Administración de los plazos previstos en dicha Ley.

¹²¹² Los recargos del período ejecutivo son regulados a través del artículo 28 de la Ley General Tributaria, y el incremento fijo que se les aplica puede ser del 5%, 10% o 20%, según el caso.

voluntario -, pero antes de recibir la notificación de la providencia de apremio¹²¹³.

- b. El recargo de apremio reducido es del 10% y se aplica cuando se ingresa la deuda en el plazo para el pago que se abre una vez notificada la providencia de apremio¹²¹⁴.
- c. El recargo de apremio ordinario es del 20% y se aplica cuando no concurre ninguna de las dos circunstancias anteriores; sólo este recargo de apremio ordinario es compatible con los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo¹²¹⁵.

Por último, los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo, son prestaciones accesorias que el obligado tributario debe satisfacer cuando presenta su autoliquidación o declaración fuera del plazo reglamentario establecido al efecto, sin haber recibido ningún requerimiento previo por parte de la Administración¹²¹⁶.

¹²¹³ Cfr. con el artículo 28.2 de la Ley General Tributaria.

¹²¹⁴ Cfr. con los artículos 28.3 y 62.5 de la Ley General Tributaria.

¹²¹⁵ El recargo de apremio ordinario se aplica cuando no concurren las dos circunstancias establecidas en el artículo 28.4 de la Ley General Tributaria. Su compatibilidad con los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo se determina en el artículo 28.5 de la Ley General Tributaria. Por parte de la doctrina, *Vid.* BARRACHINA JUAN, E.: “El recargo de apremio en el aplazamiento y fraccionamiento de pago de la deuda tributaria”, *Consell obert: Recull informatiu del Consell General de Collegis de Graduats Socials de Catalunya*, número 228, 2008, pp. 41 a 43; BLASCO DELGADO, C.: “Recargos por ingreso espontáneo fuera de plazo, recargo de apremio e infracciones y sanciones”, *Revista de Información Fiscal*, número 11, 1995, pp. 77 a 88; CARRASCO PARRILLA, P. J.: *Consecuencias del retraso en el pago de las deudas tributarias*, Ediciones Universidad de Castilla-La Mancha, Ciudad Real, 2000; CARRASCO PARRILLA, P. J.: *Los recargos por declaración voluntaria extemporánea y el recargo de apremio*, Carta tributaria. Monografías, número 297, Madrid, 1998, pp. 1-12; CARRASCO PARRILLA, P. J.: “La exigibilidad autonómica del recargo de apremio en la jurisprudencia reciente, con especial referencia al Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha”, *Revista jurídica de Castilla-La Mancha*, número 24, Ciudad Real, 1998, pp. 145 a 154; FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, C.: “El recargo de apremio”, *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, número 3, 1988, pp. 781 a 786; GALAPERO FLORES, R. M.: “Petición de aplazamiento de ingreso de deuda tributaria que supone la improcedencia del recargo de apremio: STS de 10 de mayo de 2007”, *Aranzadi Jurisprudencia tributaria*, número 11, 2007, pp. 31 a 45; LÓPEZ DÍAZ, A.: *Período ejecutivo: procedimiento de apremio y recargo*, Editorial Aranzadi, Madrid, 2001; MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, J.: “El recargo de apremio”, *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, número 4, 1993, pp. 1066 a 1069; PONT MESTRES, M.: “Del recargo de apremio a un recargo innominado”, *Revista Técnica Tributaria*, número 50, 2000, pp. 35 a 54.

¹²¹⁶ Los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo se encuentran regulados en el artículo 27 de la Ley General Tributaria. Por parte de la doctrina, *Vid.* ARAGONÉS BELTRÁN, E.: “Aplicación de la nueva normativa tributaria a las Haciendas Locales”, *Cuadernos de Derecho Local*, número 8, 2005, pp. 97 a 135; AGUILAR RUBIO, M.: “La clasificación concursal de los recargos

Los recargos por declaración extemporánea son del 5%, 10%, 15% o 20%, dependiendo del retraso en la presentación de la autoliquidación o declaración (hasta 3 meses, 6 meses, 12 meses y más de 12 meses, respectivamente). Todos ellos excluyen las sanciones que se hubieran podido exigir por la falta de ingreso. Los intereses de demora sólo se exigirán si el retraso es superior a 12 meses (recargo del 20%) y se calcularán hasta el día de la presentación extemporánea, excluyendo los 12 primeros meses de retraso¹²¹⁷.

Por último, cabe destacar que los recargos por declaración extemporánea son compatibles con los recargos del período ejecutivo (y con los intereses del período ejecutivo, en su caso), cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso al tiempo de la presentación extemporánea¹²¹⁸.

tributarios”, *Revista de derecho concursal y para-concursal: Anales de doctrina, praxis, jurisprudencia y legislación*, número 8, 2008, pp. 441 a 453; GALÁN SÁNCHEZ, R. M., MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: “Los recargos por declaración extemporánea en la Ley General Tributaria”, *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, números 161 a 162, 1996, pp. 3 a 44; CARRASCO PARRILLA, P. J.: *Los recargos por declaración voluntaria extemporánea y el recargo de apremio*, Carta tributaria. Monografías, número 297, 1998, pp. 1 a 12; BARRACHINA JUAN, E.: “Los recargos por declaración extemporánea en la nueva Ley General Tributaria”, *Consell obert: Recull informatiu del Consell General de Col·legis de Graduats Socials de Catalunya*, número 185, 2004 (Ejemplar dedicado a: Los Graduados Sociales en el Parlament), pp. 51 a 55; MERINO JARA, I.: “Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo y recargos del período ejecutivo en el País Vasco”, *Nueva fiscalidad*, número 5, 2005, pp. 9 a 36; FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J. y JABALERA RODRÍGUEZ, A.: “Los recargos por declaración extemporánea en la nueva Ley General Tributaria”, *Revista Técnica Tributaria*, número 77, 2007, pp. 101 a 132; GALAPERO FLORES, R. M.: “Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo: sentencia comentada: STSJ Cataluña, de 15 marzo 2007 (JT 2007, 539)”, *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, número 10, 2007, pp. 23 a 34.

¹²¹⁷ Vid. el artículo 27.2 de la Ley General Tributaria.

¹²¹⁸ La compatibilidad de los recargos por declaración extemporánea con los recargos del período ejecutivo se establece de acuerdo al artículo 27.3 de la Ley General Tributaria. Por ejemplo: Si el plazo reglamentario de presentación e ingreso del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio de 2001 finalizaba el día 1 de julio de 2002 y el obligado tributario presenta su autoliquidación fuera de plazo, sin requerimiento administrativo previo, auto-liquidando una deuda tributaria de 10.000 €. El interés de demora en 2003 sería del 5,5 % y en 2004 del 4,75%.

4. Recapitulación del Capítulo IV: La obtención de información en los procedimientos tributarios

Hemos visto en este capítulo cómo se lleva a cabo la obtención de información por parte de los órganos pertenecientes a la Administración Tributaria, a través de tres formas de obtención de información que no pueden identificarse plenamente con el cumplimiento de los deberes de información que hemos visto en los capítulos precedentes. Estas formas de obtención de información son: por suministro, por captación y de manera directa.

El cumplimiento de los deberes de información por suministro, consiste en acatar una norma jurídica con carácter general y periódica; mientras que la obtención de información por captación consiste en atender de forma puntual el requerimiento individualizado de los órganos competentes de la Administración Tributaria y por lo tanto, supone la ejecución de una solicitud determinada en un acto administrativo en el cual se solicita el cumplimiento de los deberes de información de manera específica.

A diferencia del deber de colaboración activa establecida en los artículos 93 y 94 de la Ley General Tributaria que consiste en deberes de hacer, la obtención directa de información genera para los obligados tributarios una colaboración pasiva que se concreta en un deber de soportar la utilización de las distintas formas de obtención de información de manera directa.

Sea cual sea la forma para la obtención de datos, pone de manifiesto una gran ambivalencia en cuanto al uso de la información que queda a la libre disposición de la Administración Tributaria para su discrecional empleo a efectos probatorios frente al contribuyente, en quien no solamente se genera confusión sino la disminución de su seguridad jurídica.

En este cuarto capítulo también hemos estudiado la obtención de información en los procedimientos tributarios de gestión, inspección y comprobación tributaria, dejando para una futura investigación el estudio de los deberes de información desde el punto de vista punitivo, ya que el estudio de la obtención de información a través del procedimiento

sancionador o la reacción que provoca su incumplimiento serían patologías relacionadas con los deberes de información que desbordaría del régimen de cumplimiento normal.

La Administración Tributaria cumple la función de averiguar los supuestos de hecho que configuran el hecho imponible como presupuesto de la aplicación de las normas tributarias. Esta potestad de obtención de información tiene como contrapartida el deber general de información que se convierte en obligaciones concretas, bien a través de normas de carácter general o mediante actos administrativos individualizados emanados de la Administración Tributaria.

Los deberes de proporcionar información tributaria se configuran como instrumentos necesarios para la gestión tributaria que no sólo recaen sobre los sujetos de la obligación tributaria material o principal, sino también sobre terceras personas. En este último caso, el aporte de información no constituye una declaración tributaria sino el cumplimiento de un deber de colaboración.

El fenómeno de masificación de las autoliquidaciones ha producido la minoración de funciones tradicionalmente desempeñadas por parte de los órganos de gestión y el aumento de sus potestades tributarias de requerimiento y obtención de información sobre los particulares, que son quienes tienen ahora la responsabilidad del correcto cumplimiento de los tributos en el ámbito estatal.

La fase final del Procedimiento Administrativo en general se lleva a cabo mediante el procedimiento de recaudación en la cual se contrastan las expectativas con los tributos efectivamente satisfechos, de manera que para los deberes de información se trataría del examen de resultados de su gestión, y la información obtenida en este estadio servirá básicamente para la determinación impositiva colateral.

Un punto a destacar del procedimiento de inspección es la amplia discrecionalidad con que se dota a la Administración, tanto en la elección de los lugares donde deba ponerse a su disposición la información requerida, como respecto a las modalidades a través de las cuales pueda obtener la información solicitada que deberá conjugarse con el estricto respecto a los principios de subsidiariedad y proporcionalidad.

El sistema actual se compone de una multiplicidad de tributos que no solamente exigen un especializado conocimiento tributario por parte del obligado y de terceras personas, sino que también llevan aparejadas diversas obligaciones de carácter formal en la especial normativa que corresponde a cada impuesto. Por tanto, sería favorable la codificación de los deberes de información en un único texto legal, a fin de facilitar su cumplimiento en cada uno.

La presión fiscal puede influir de manera directa o indirecta. Ante los problemas de insuficiencia financiera de la Hacienda Pública, los gobiernos suelen recurrir al incremento de la presión fiscal directa, es decir, el aumento de la cantidad que debe recaudar la Administración Tributaria, para hacer frente al aumento del gasto público, por el contrario, la presión indirecta no comporta aumentos de la deuda tributaria, sino una mayor colaboración del particular, quien actúa como mero instrumento de la Hacienda Pública en la gestión de los tributos. En este sentido, el imparable crecimiento de los deberes de colaboración de carácter individual, y sobre todo los deberes de información tributaria, suponen considerables aumentos de la presión tributaria indirecta cuyos efectos podrían paliarse mediante la intensificación de la información y asistencia al contribuyente.

Aunque es cierto que el complicado sistema tributario exige la colaboración del contribuyente y de otras personas relacionadas con el hecho imponible para la aplicación de los tributos, los problemas afloran cuando la participación de los particulares se alcanza mediante la indebida utilización de las potestades administrativas, por esta razón queremos terminar este capítulo señalando la conveniencia de una normativa que contenga los procedimientos específicos y autónomos para llevar a cabo las actuaciones de obtención de información, delimitando con claridad y conjugando las actuaciones inspectoras con la salvaguarda de los derechos constitucionalmente protegidos para las personas que han de soportarlas, en el que se introduzcan las necesarias cautelas y garantías desde el punto de vista del obligado tributario, y que delimite con claridad en qué supuestos pueda quedar justificado acudir al mismo, respetándose los principios generales de proporcionalidad y subsidiariedad.

5. Summary of Chapter IV: The obtaining of information in the tributary procedures

This chapter examines how the obtaining of information is carried out by the bodies pertaining to the Tributary Administration, through three methods that cannot be identified totally with the fulfilment of the duties of information. These methods of obtaining information are by supply, by collection and of direct request.

The fulfilment of the duties of information by supply consists of obeying a legal disposition with general and periodic character. The obtaining of information by collection consists in complying with the individualised requests of the competent organs of the Tributary Administration and therefore, it supposes the execution of a request as determined by in an administrative act.

Unlike the active duty to collaboration found in articles 93 and 94 of the Tributary General Law which, consists of duties to do, the direct obtaining of information creates for the taxpayers a passive obligation that takes shape in having to support the use of the different ways to obtain information in a direct way.

Whatever the method for obtaining data, a great ambivalence results, as far as, the use of the information that is available to the Tributary Administration for its discretionary substantiating purposes before the contributor, who in turn suffers confusion but also the diminution of its legal security.

In this fourth chapter, also has also been examined the obtaining of information in the management procedures, inspection and tributary verification. A discussion on the duties of information from the punitive point of view is the subject for a later paper, since this is a manifestation of the specific problems arising from the duty to provide information rather than the regime of normal fulfilment.

The Tributary Administration asserts the chargeable assumptions of fact that give rise to the tax liabilities according to and in application of the tax legislation. The power to obtain information is mirrored by the duty to provide information either contained in legal

instrument general character or by means of emanated individualised administrative acts of the Tributary Administration.

The duties to provide tributary information are necessary instruments for the revenue management that not only they fall on the primary subjects of the material or main tributary obligation, but also on 3rd parties. In this latter case, the provision of information does not constitute a tax declaration but the fulfilment of a duty to cooperate with the Administration.

The phenomenon of massification of the self-assessments has produced the lessening of functions traditionally carried out on the part of the organs of management and the increase of its powers to require and obtain information on individuals. Individuals are the ones who now have the responsibility of the correct fulfilment of the tributes at local level.

The final phase of the Administrative Procedure generally is carried out by means of the collection procedure in which targets are contrasted against actual level of payment, so that for the information duties, it would be the examination of results of their management, and the data obtained in this stage will be used for the collateral tax determination.

A point worth to emphasising is that the inspection procedure is of ample discretion. The Administration can dictate the places where the required information must be made available as well as the modalities through which it can obtain the data asked but these will have to co-exist with strict respect to the principles of subsidiarity and proportionality.

The current system is made up of a multiplicity of taxes that not only demand a specialized tributary knowledge on the part of the taxpayer and 3rd parties, but also include other obligations of formal character relevant to the specific tax. Hence, the codification of the duties of information in a unique legal text would be favourable, in order to facilitate its fulfilment in each.

The fiscal pressure can influence in a direct or indirect way. Given the problems of financial insufficiency of the Public Revenue, the governments usually resort to the

increase of the direct fiscal pressure, that is to say, the increase of the amount that must be collected from individuals by the Tributary Administration, to cover the increase in the public expenditure. On the hand, the indirect pressure does not increase of the tributary debt, but a greater cooperation of the individual, that acts like mere instrument of the Revenue Administration in the management of the tributes. In this sense, the unstoppable growth of the duties of collaboration of individual character, and above all the duties of tributary information, suppose considerable increases on the indirect tributary pressure whose effects could be palliated by means of the intensification of the information and assistance to the contributor.

It is true that the complicated tax system demands the collaboration of the contributor and other people related to the taxable situation for the application of the tributes. However, there are problems that arise when the cooperation of the individuals is achieved by means of unlawful use of the administrative powers.

For the above reason, the writer wants to finish to this chapter, indicating that having an instrument containing the specific and independent procedures to carry out the activities of obtaining of information, delimiting with clarity and conjugating the inspecting activities safeguarding constitutional rights would be disable.

CAPÍTULO V

El control de la información como garantía del contribuyente

“La mejor estructura no garantizará los resultados ni el rendimiento. Pero la estructura equivocada es una garantía de fracaso”.

Peter Drucker (1909-2005).

1. Consideraciones previas

En los capítulos anteriores hemos delimitado el campo de actuación de la Administración Tributaria, también determinamos cuándo se solicita el cumplimiento de los deberes de información por parte del contribuyente en el marco de un sistema que defina claramente sus propias limitaciones sobre la base del respeto a sus derechos y garantías.

No obstante, un conjunto definido y estructurado de limitaciones a los deberes de información no es suficiente si a la par no se disponen los controles que el sistema ha predispuesto para salvaguardar la información, una vez suministrada¹²¹⁹.

Del mismo modo que ocurre respecto de los límites aplicados a la obtención de información antes de que se produzca, es necesario que sean reforzados los límites que operan en cuanto la utilización, y regulación de la información una vez obtenida. Quizá incluso con mayor ahínco¹²²⁰.

¹²¹⁹ Es necesario un conjunto estructurado de límites al establecimiento de los deberes de información tributaria, pero al lado de éstos, debe existir una regulación de control para el manejo y tratamiento de la información, una vez obtenida. ESEVERRI MARTÍNEZ, E. y LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Temas prácticos de Derecho Financiero, Op. Cit.* pp. 516 a 518.

¹²²⁰ Para una parte de la doctrina, encabezada por GARCÍA AÑOVEROS, en relación a las facultades de la Administración Tributaria de obtención de información sostiene que "(...) no existe una limitación específica derivada del derecho a la intimidad (artículo 18 de la Constitución Española, en cuanto se trate de datos con trascendencia tributaria, y sean de carácter económico)". A su juicio, la Sentencia del Tribunal Constitucional 110/1984 "(...) aunque aparentemente parece estar pensando en alguna posible limitación derivada del derecho constitucional a la intimidad reconocido en el artículo 18 de la Constitución Española, no permite obtener otra conclusión que la de que esa limitación es prácticamente inexistente frente a la Administración financiera", en "Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración Financiera", *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, número 76, 1992, p. 610; y en el mismo sentido se pronuncia posteriormente en cuanto que "(...) El Tribunal Constitucional no ha encontrado, hasta el momento, ni un sólo supuesto de dato o información económica con trascendencia tributaria que limite la acción inquisitiva de la Administración Tributaria por razón de intimidad. Bien puede decirse, por tanto, que frente a la Administración Tributaria, en cuanto se trata del ejercicio de su función de búsqueda de datos "con trascendencia tributaria", "el derecho a la intimidad personal y familiar" (artículo 18.1 de la Constitución Española no existe (...)) Según la Sentencia 110/1984, no hay esfera de intimidad protegida frente a la Administración Tributaria amparada en una norma que elimina la intimidad como límite (...)", en GARCÍA AÑOVEROS, J.: "Una nueva Ley General Tributaria: Problemas constitucionales", *Op. Cit.*, pp. 223 y 224.

Los controles que tiene el contribuyente respecto del tratamiento de la información, son consecuencia del cumplimiento del principio de seguridad jurídica¹²²¹ que brinda un sistema tributario articulado por disposiciones precisas, claras, sencillas, coherentes y en la medida de lo posible, que gocen de la mayor estabilidad.

Para ello resulta conveniente retornar a la codificación como medio garante de seguridad jurídica. Recordando a MACAREL, “entendemos por garantía la seguridad dada para el cumplimiento del deber (...)” así, este deber supone precisamente un derecho correspondiente¹²²².

Como hemos venido sosteniendo a lo largo de nuestro trabajo, en la actualidad los deberes de información a la Hacienda Pública constituyen una pieza fundamental en el sistema de aplicación de tributos, toda vez que garantiza el ingente flujo de información necesaria para su funcionamiento, y control; labor que hoy en día, es llevada a cabo mediante el empleo de herramientas tecnológicas cada vez más potentes.

El vínculo jurídico que señala la norma tributaria y que hace posible el deber de información, se ha de entender en “(...) una relación no meramente apoyada en un derecho imperativo, sino en algo, difícilmente traducible a normas, como es el apoyo a lo comunitario por parte de todos: El mejor cumplimiento de los principios constitucionales en materia tributaria, que no puede ser obra de las exigencias -y correspondientes deberes- de la Administración, sino de una tarea conjunta Administración-ciudadanos, dentro de

¹²²¹ En materia tributaria la seguridad jurídica significa, como bien ha señalado SÁINZ DE BUJANDA, dos cuestiones: “estar asegurado: 1. Respecto a la normativa aplicable y a su contenido y efectos; 2. Respecto a la circunstancia de que los órganos estatales actuarán de conformidad con aquella y velarán por su cumplimiento”, *Vid.* SÁINZ DE BUJANDA, F.: *Reflexiones sobre un sistema de Derecho Tributario Español, Op. Cit.*, p. 294. Sobre el principio de seguridad jurídica en el Derecho Tributario, FERREIRO LAPATZA, J. J.: “El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo”, *Revista Crónica Tributaria*, número 68, 1993, pp. 45 y ss.; GARCÍA NOVOA, C.: *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2000; LAGO MONTERO, J. M.: “Aplicación administrativa de los tributos y seguridad jurídica (actas previas y liquidaciones provisionales complementarias)”, *Revista Crónica Tributaria*, número 65, 1993, pp. 59 y ss.

¹²²² *Vid.* MACAREL, L.: *Elementos de Derecho Público y Político*, Traducido por ENCISO CASTRILLÓN, Librería de los señores Viuda e Hijos de Calleja, Madrid, 1843, p. 152.

unas relaciones nuevas de apoyo mutuo (...)”, y se ha de plasmar en la colaboración que han de realizar los administrados¹²²³.

Para tratar de encontrar la armonía entre intereses que podrían entrar en conflicto, resulta imprescindible un sistema que garantice la información una vez que se encuentra en poder de la Administración, y la vía idónea para instituirlo se establece a través de tres tipos de controles: controles internos de la Administración, controles propios del interesado, y controles externos.

En el primer caso, los controles inherentes a la misma Administración se deben encargar de garantizar el secreto de los datos mediante el control de acceso a los mismos y la exclusiva utilización para los fines previstos que se hubieron estipulados antes de su obtención y que debieron quedar sentados en la respectiva motivación en virtud de la cual se obtuvieron, indistintamente de que se hayan obtenido por mandato de una normativa, o de un acto administrativo individual, si se trata de un procedimiento de investigación.

En este escenario, el respeto y el sigilo de los funcionarios que, por sus cargos públicos, tengan acceso a la información de particulares, es un asunto tan delicado como difícil de establecer, aún cuando deberían ser los rasgos de profesionalidad cuya evidencia resulte palpable en determinadas situaciones.

Distinguimos el control que surge del deber de sigilo, impuesto a los funcionarios pertenecientes a los organismos públicos, de los controles dirigidos a los propios interesados. De forma que, una vez determinada la competencia de los funcionarios que tendrán acceso a la información obtenida, y comprobada la correspondencia entre la finalidad de la obtención y los datos obtenidos, mediante el análisis de la motivación, se hace necesario estipular el deber de confidencialidad, mediante el deber de sigilo de los funcionarios a quienes corresponda.

Entre otras garantías, la posibilidad de exigencia de responsabilidad por daños y perjuicios en caso de incumplimiento es una de las vías más confiables para el

¹²²³ En este sentido, MANTERO SÁENZ, A.: “El deber de información tributaria (artículos 111 y 112 de la Ley General Tributaria)”, *Op. Cit.*, p. 128.

contribuyente, ya que supone una compensación económica¹²²⁴, aunque no en todos los casos es suficiente, porque vulnerar este deber de sigilo a veces puede suponer daños que no se podrían reparar con una mera cantidad dineraria.

Cuando los controles los realizan propios interesados, quien realiza el control estará más involucrado, ya que nadie mejor que el propio contribuyente para velar por sus datos con mayor interés.

De manera que es necesario preservar el derecho de acceso a los datos personales; y en este sentido destacamos la Ley 11/2007 que ofrece una vía expedita para posibilitar el ejercicio de los derechos de obtención de copias de documentos, subsanación de datos propios, ampliación de los existentes, mediante la aportación de pruebas nuevas, y el reconocimiento de las ya existentes.

Por parte del control externo confiado a organismos públicos independientes de la Administración que los gestiona, tenemos como protagonistas la Agencia de Protección de Datos, y la instancia jurisdiccional. Organismos que se encargan de la protección de los datos mediante la posibilidad de trámite de audiencia ante el órgano jurisdiccional, antes de poner fin al procedimiento, o a través de su revisión, una vez concluido.

2. Importancia de la información para la Administración Tributaria

Podemos afirmar que la importancia de la información significa la razón de ser de la Administración Tributaria. Ésta vale “lo que valga su organización, su personal y los medios de que éste dispone. Dentro de estos últimos, la información es, pese a su carácter

¹²²⁴ Tanto la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado como la Ley 30/92 supusieron un gran aporte de derechos y garantías al contribuyente. La Ley 30/92 del año 1958 consigna por primera vez principios como los de responsabilidad de los funcionarios, de jerarquía normativa, y otros muchos que la Ley 30/92 hizo suyos. Estas aportaciones consiguieron el reconocimiento internacional tanto por sus contenidos como por su calidad técnica. En PARADA VÁZQUEZ, R.: *Comentarios a la Ley 30/1992*, Civitas, Madrid, 2000, p. 20.

instrumental, protagonista destacado, de cuya disposición depende en gran parte el éxito en la consecución de los objetivos de la Hacienda Pública”¹²²⁵.

Efectivamente, el ejercicio de las funciones que el Ordenamiento jurídico atribuye a los órganos de gestión, inspección y recaudación de la Administración Tributaria requiere de una buena información tributaria adecuada cuya característica principal sea la veracidad¹²²⁶.

Hemos visto en el capítulo anterior cómo la información supone una herramienta a través de la cual se alcanza el objetivo de realizar una gestión eficaz del sistema tributario¹²²⁷. El éxito de dicha gestión irá en proporción al mayor número de datos con trascendencia tributaria posible y esto se consigue mediante el cumplimiento de los deberes de información, la comprobación de las declaraciones tributarias y la investigación de los hechos no declarados.

La información supone el sostén de la gestión. En la búsqueda de este objetivo general se requiere cumplir con algunas premisas, como facilitar a los administrados el cumplimiento de las obligaciones y deberes fiscales, eliminar posibles errores generados en los procedimientos de exacción tributaria.

Desde una perspectiva estratégica las actuaciones administrativas para el cumplimiento de sus funciones, persiguen alcanzar un suministro de datos suficiente y la mejor eficacia posible de dichos recursos¹²²⁸.

¹²²⁵ Cfr. SOLER AMARO, R.: “Hacia un sistema integrado de información tributaria”, *Op. Cit.*, p. 89.

¹²²⁶ Entendemos con MANTERO SÁENZ que una información adecuada es “aquella cuyo contenido consiste en un hecho directamente imputable a un contribuyente determinado sin necesidad de ningún proceso inductivo ni deductivo, (...) que se concreta en un dato de hecho”, en *Procedimiento en la Inspección Tributaria*, *Op. Cit.* p. 352.

¹²²⁷ Según LÓPEZ-ARANDA DOMINGO la gestión eficaz del sistema impositivo ha sido considerado como el objetivo primordial del sistema tributario, en LÓPEZ-ARANDA DOMINGO, L.: “Aplicación de la informática empresarial de gestión a las Declaraciones Tributarias”, *Revista Crónica Tributaria*, número 31, 1979, p. 135.

¹²²⁸ De esta manera lo ha considerado SOLER AMARO: “Desde el punto de vista operacional, el sistema persigue dos metas: alcanzar la suficiencia en cuanto a la información que debe suministrarse a la Administración Tributaria y, al mismo tiempo, lograr la mayor eficacia posible respecto de tales

Hemos tenido la oportunidad de constatar cómo las premisas que garantizan el correcto funcionamiento de la Administración, generan una serie de consecuencias para el administrado o sujeto pasivo, que no solamente consisten en satisfacer la obligación material, sino que también comprenden determinados deberes de información que recaen sobre los obligados tributarios de la relación material, pero también sobre terceras personas.

Que se faculte a la propia Administración para obtener, mediante requerimientos, aquella información que considere necesaria¹²²⁹ para poder controlar el cumplimiento y poder aplicar eficazmente las normas tributarias es una de dichas premisas. Hoy en día esta labor cuenta con la informática, cuya útil ayuda supone un mejor desempeño de dicha tarea, cuya complejidad se encuentra determinada por dos factores, fundamentalmente.

Por un lado, la cantidad de información y la posibilidad de manipularla con el mayor aprovechamiento, y por el otro lado, porque la demanda de información por parte de la Administración Tributaria exige un complejo proceso de elaboración¹²³⁰.

Este sofisticado sistema ha generado la necesidad de unas bases de datos o Fichero Central de Contribuyentes, que se organiza en dos unidades: la sección relativa a las personas físicas y la sección de las Sociedades y demás entidades jurídicas.

En torno a cada una de esas personas se acumula toda la información fiscal disponible, independientemente de la fuente o impuesto de donde provenga y o del lugar donde se genere¹²³¹, de manera que, por una parte, se sitúan los datos y por la otra, se sitúan las personas, quedando pendiente la interrelación de unos y otras para facilitar que

suministros”, en SOLER AMARO, R.: “Hacia un sistema integrado de información tributaria”, *Op. Cit.*, pp. 91 y 92.

¹²²⁹ En este sentido, *Vid.* LÓPEZ-ARANDA DOMINGO, L.: “La información tributaria: tratamiento y análisis”, *Op. Cit.*, p. 146 y 147.

¹²³⁰ La información puede proceder de diversas fuentes, como señala LÓPEZ ARANDA Y DOMINGO, L.: “La información tributaria: tratamiento y análisis”, *Op. Cit.*, pp. 147 y 148.

¹²³¹ *Vid.* SOLER AMARO, R.: “Hacia un sistema integrado de información tributaria”, *Op. Cit.*, pp. 96 y ss.

se pueda interrelacionar toda la información disponible con la persona a la que se refiere o afecta y con el objetivo de evitar errores de identificación¹²³².

3. El control de la información en poder de la Administración Tributaria

Hemos insistido en el aluvión de datos a los cuales tiene acceso la Administración, así como en la necesidad de clasificar la información, con la intención de adoptar un sistema que realmente garantice la información en poder de la Administración Tributaria¹²³³; ya que “(...) es absolutamente imprescindible garantizar qué va a ocurrir después de la inspección fiscal (...)”¹²³⁴.

Sin embargo, el hecho de que la obtención de información mediante la captación directa se haya masificado, no significa que se vulneren, o tan siquiera se descuiden las garantías jurídicas¹²³⁵.

¹²³² En un principio se utilizaba el número de Documento Nacional de Identidad en relación a las personas físicas, y el Código de Identificación de Personas Jurídicas, aunque se tenían en cuenta los nombres de los sujetos pasivos y la razón social, dada la poca fiabilidad y los errores detectados en aquellos números, fueron sustituidos por el Número de Identificación Fiscal, en ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: “El Número de Identificación Fiscal y las obligaciones de información”, *Op. Cit.*, pp. 479 y ss.; PALAO ARRIETA, C. y BANACLOCHE PÉREZ, J.: “El Número de Identificación Fiscal”, en *Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, número 9, 1990, pp. 76 y ss. Sin perjuicio de que no debemos extendernos en el estudio del funcionamiento de las bases de datos del Ministerio de Economía y Hacienda, queremos dejar patente la importancia que han tenido los avances de las mismas, mayormente en el control cruzado de datos en relación con los ingresos y pagos o de clientes y proveedores, Ver al respecto LÓPEZ-ARANDA DOMINGO, L.: “La información tributaria tratamiento y análisis”, *Op. Cit.*, p. 154 y ss.

¹²³³ “(...) Junto a los vehículos de obtención de información que hemos analizado, resulta trascendental el control de la información en poder de la Hacienda Pública (...)”, en MÁRQUEZ SILLERO, C.: “Las facultades de la Inspección Tributaria frente a las garantías del contribuyente”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, número 10, 1995, pp. 9 a 26.

¹²³⁴ *Vid.* SÁINZ MORENO, J.: *Teoría del Procedimiento Fiscal*, *Op. Cit.*, p. 95.

¹²³⁵ Así lo ha señalado AGULLÓ AGÜERO: “(...) Este aumento de la necesaria participación del contribuyente en la gestión de los impuestos, generador además de una nada despreciable presión fiscal indirecta, no se ha visto acompañado de la correspondiente regulación de las garantías del contribuyente. El contribuyente debe seguir recurriendo al escaso e inespecífico desarrollo constitucional del derecho a la intimidad personal, a la jurisprudencia o a los principios que rigen la actividad administrativa, y tampoco goza de un adecuado sistema de garantías respecto a la utilización de esa información (...)”, en AGULLÓ AGÜERO, A.: “Intercambio de información tributaria y Derecho de la Información (Notas sobre la

Muy por el contrario, deberían resultar fortalecidas¹²³⁶ ya que la obtención de información de ninguna manera tiene por qué considerarse antagónica con un sistema de garantías¹²³⁷. Más bien debería ser a la inversa, además del refuerzo de las mismas como prioridad, se debería evidenciar la simplificación de los trámites administrativos¹²³⁸.

Como bien afirman CLAVIJO CARAZO Y ESEVERRI MARTÍNEZ: “(...) la privatización experimentada en el desarrollo del procedimiento de gestión tributaria debe llevar aparejada la normatización de una serie de actuaciones de la Administración tendentes a controlar el quehacer de los administrados (...) el problema consiste en determinar el punto exacto en el que debe situarse el fiel de esa balanza, de forma que sirva a un tiempo las pretensiones de la Administración en el ejercicio de sus funciones de gestión tributaria y sepa proteger las garantías del administrado determinando al efecto las condiciones y circunstancias en que aquélla debe intervenir en la esfera privada del contribuyente (...)”¹²³⁹.

incorporación al derecho interno de las Directivas Comunitarias en materia de Intercambio de Información”, *Op. Cit.*, p. 48.

¹²³⁶ Con estas palabras alude GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ a las actuaciones administrativas: “(...) la normalización, mecanización y automatismo de nuestra burocracia estaba previsto en nuestra Ley de Procedimiento Administrativo (arts. 30, 31, 38...), y hoy resulta ineludible acudir a procedimientos de producción masiva de actuaciones administrativas, pero ello no deber ser motivo para menoscabar las garantías jurídicas de los administrados (...)”, en GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E.: “Las liquidaciones paralelas”, *Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, número 2, 1985, pp. 294 y ss.

¹²³⁷ Según PARRA DE MÁS: “(...) La Ley General Tributaria ha pretendido reforzar las garantías jurídicas del administrado, en cuanto contribuyente, en sus relaciones con la Administración Fiscal. Pero este proceso de defensa del individuo no puede ser antagónico con la necesidad del Estado de conocer, cada día más afinadamente la verdadera situación o posibilidades de cada uno de los administrados en orden a la distribución de las cargas fiscales. En definitiva, no puede haber mayor garantía individual que un reparto justo de los tributos (...)”, en PARRA DE MÁS, S.: “Apuntes para un trabajo sobre la colaboración jurídica de los administrados en el campo fiscal”, *AA.VV.: XII Semanas de Estudios de Derecho Financiero*, *Op. Cit.*, p. 584.

¹²³⁸ *Vid.* LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria*, *Op. Cit.*, pp. 189.

¹²³⁹ *Cfr.* CLAVIJO CARAZO, F. y ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: “El nuevo Reglamento para la Inspección Tributaria: ¿garantía para la Administración o para los administrados?”, *Op. Cit.*, p. 33.

No obstante, al margen de las garantías que ofrezca un ordenamiento tributario¹²⁴⁰, éstas se configuran en la medida en que exista una efectiva protección jurídica que garantice su ejercicio: una infraestructura garante que realmente funcione¹²⁴¹.

3.1. La codificación como medio garante de seguridad jurídica

Unas de las garantías mas valiosas de la información en poder de la Administración, es la seguridad en cuanto a la racionalización de su ordenamiento; la certeza de un sistema previsto para la actuación administrativa¹²⁴², respecto al tratamiento de sus datos, en el que no haya cabida para el factor sorpresa¹²⁴³.

¹²⁴⁰ Utilizamos el término de garantías en el sentido de la seguridad o certeza que se tiene sobre algo, y no en el sentido que comúnmente se utiliza en el derecho privado y que alude al efecto de afianzar algo a través de una prenda o de una fianza propiamente dicha.

¹²⁴¹ En este sentido, se hace menester observar la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal (BOE número 298, de 14-12-1999, pp. 43088-43099) (La Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno) número 292/2000, de 30-11-00, ha anulado, por contrario a la Constitución, en el inciso siguiente: “cuando la comunicación hubiere sido prevista por las disposiciones de creación del fichero o por disposición de superior rango que regule su uso o” del apartado 1 del artículo 21 de esta Ley Orgánica así como los incisos “impida o dificulte gravemente el cumplimiento de las funciones de control y verificación de las Administraciones Públicas” “y/o administrativas” del apartado 1º del artículo 24, y todo su apartado 2). Modificada por la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, BOE número 313, de 31-12-2003, pp. 46874-46992. Esta ley ha añadido un apartado 2 al artículo 37 y un apartado 3 al artículo 48.

¹²⁴² Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 27 abril 1988, Fundamento Jurídico 4º: “El último aspecto de esta constelación de cuestiones tiene como eje la seguridad jurídica contemplada en el artículo 9 de la Constitución en una acepción no subsumible en el derecho cuya garantía contiene el artículo del mismo texto, donde se recoge una tradición ya de dos siglos con origen en MONTESQUIEU como fundamento teórico y en las Declaraciones de los Derechos del Hombre y del ciudadano de 1789 y 1793 (artículo 8.º) como expresión legislativa. Se trata de la seguridad personal y consiste en la tranquilidad de espíritu producida por la eliminación del miedo, seguridad que a su vez es el soporte de la libertad. Así lo explica nuestra Sentencia de 7 de octubre de 1986 y así lo ha entendido también el Tribunal Constitucional desde la suya de 30 de enero de 1981 (Resolución del Tribunal Constitucional 1981\2) hasta la número 126/1987, de 16 de julio (...)”.

¹²⁴³ Vid. GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “Los principios generales de la imposición y la codificación tributaria”, AA.VV.: *XX Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario*, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Salvador de Bahía, 2000; en este sentido, “(...) la seguridad es el factor primario, que impulsó a los hombres a construir una sociedad y un Derecho, o dicho en términos racionales, lo que constituye el motivo radical y primario de lo jurídico (...)”, en el mismo sentido PÉREZ LUÑO, A.: *La seguridad jurídica*, Ariel, Barcelona, 1994, p. 27; opinión que comparte LEGAZ Y LACAMBRA “la seguridad es el factor primario que impulsó a los hombres a construir una sociedad y un Derecho”, en LEGAZ Y LACAMBRA, L.: *Filosofía del Derecho*, Bosch, Barcelona, 1961, p. 466. La

La seguridad jurídica ha despertado el interés de la doctrina, que en alguna ocasión la ha considerado como valor superior del ordenamiento jurídico¹²⁴⁴, principio general del derecho¹²⁴⁵, suma de garantías individuales¹²⁴⁶, e incluso, se ha llegado a dudar de que sea o no necesaria¹²⁴⁷.

bibliografía sobre técnica normativa es muy importante en Europa y comienza a serlo en España: GRETEL (Grupo de Estudios de Técnica Legislativa): *La Forma de las Leyes. 10 Estudios de Técnica Legislativa*, Bosch, Barcelona 1986, pp. 20 y ss.; también MONTILLA DE LA CALLE, A.: “La codificación como técnica de producción legislativa”, *Revista de Derecho Privado*, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, 1987, pp. 550 a 552; y, por último MENÉNDEZ MENÉNDEZ, A.: “La calidad de las leyes y la reforma de la comisión general de codificación”, *Anales. Real Academia de Jurisprudencia y Legislación*, número 28, 1998, p. 243.

¹²⁴⁴ Para esta línea doctrinal, la seguridad es un elemento imprescindible para su vida en sociedad. Entre la doctrina que encuentra adecuado ubicar la seguridad jurídica como un valor jurídico inspirador del ordenamiento, encontramos a COING, H.: *Fundamentos de Filosofía del Derecho*, traducción al español a cargo de MAURI, J., Ariel, Barcelona, 1961, pp. 168 y ss.; DÍAZ GARCÍA, E.: *Sociología y Estado del Derecho*, Editorial Taurus, Madrid, 1977, pp. 41 y ss.; GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y MENÉNDEZ MENÉNDEZ, A.: *El Derecho, la Ley y el Juez. Dos estudios*, Civitas, Madrid, 1997, pp. 51 y ss.; PECES BARBA, G.: “Seguridad jurídica y solidaridad como valores en la Constitución Española”, AA.VV.: *Funciones y fines del Derecho. Estudios homenaje al profesor HURTADO BATISTA, M.*, Universidad de Murcia, Murcia, 1992, pp. 254 y ss.; LEGAZ LACAMBRA, L.: *Filosofía del Derecho, Op. Cit.*, pp. 471 y ss.; RADBRUCH LAMBERT, G.: “Filosofía del Derecho”, Traducción al español a cargo de MEDINA ECHEVARRÍA, J., *Revista de Derecho Privado*, Madrid, 1929, pp. 95 y ss. Y dentro del Derecho Tributario, SÁINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho, Op. Cit.*, pp. 293 y ss.

¹²⁴⁵ Entre la corriente doctrinal que define la seguridad jurídica como un principio general de rango constitucional, destacamos la obra de KRUSE, H.: *Derecho Tributario*, Traducción al español a cargo de YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., Edersa, Madrid, 1978, pp. 33 y ss. En la rama del Derecho tributario, GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “Los principios generales de la imposición y la codificación tributaria”, AA.VV.: *XX Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Op. Cit.*, y GARCÍA NOVOA, C.: *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria, Op. Cit.*, pp. 33 y ss.

¹²⁴⁶ Según CORTÉS DOMÍNGUEZ: “(...) todo mandato legal que va dirigido a salvaguardar las garantías jurídicas del contribuyente significa, en definitiva, una manifestación del principio de seguridad jurídica (...)”, en CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. y MARTÍN DELGADO, J. M.: *Ordenamiento tributario español, Op. Cit.*, pp. 70 y ss.

¹²⁴⁷ En esta postura se ubican a quienes postulan por regímenes totalitarios, entre quienes podemos mencionar a CARLOS MARX, y a TOCQUEVILLE. *Vid.* al respecto los trabajos de PÉREZ LUÑO y DIEZ DEL CORRAL, en PÉREZ LUÑO, A.: *La seguridad jurídica, Op. Cit.*, pp. 48 y ss.; y DIEZ DEL CORRAL, L.: *El pensamiento político de TOCQUEVILLE: formación intelectual y ambiente histórico*, Alianza Editorial, 1989, pp. 51. *Vid.*, también, JEROME, F.: *Law and the modern mind*, New York: Brentano’s Peter Smith Pub Inc., New York-London, 1930, pp. 7 y ss.

La Carta Magna española alude a la seguridad en tres momentos diferentes¹²⁴⁸, de acuerdo a las distintas acepciones¹²⁴⁹. En primer lugar como base de la soberanía popular, cuando justifica la elaboración de la norma suprema a través del poder constituyente¹²⁵⁰; en segundo lugar, al garantizar la conexión de intereses del poder con los de los ciudadanos mediante el grado de confianza o certeza de los contribuyentes¹²⁵¹; y en tercer lugar, como la seguridad personal que el Estado brinda a los ciudadanos¹²⁵². De estas acepciones, nos interesa la certeza que la codificación normativa aporta a los particulares, en busca de su confianza¹²⁵³.

¹²⁴⁸ En cuanto a la acogida que tiene la certeza jurídica en el ordenamiento español, podría decirse que establece un equilibrio entre la valoración formal típica alemana y la basilar, clásica en Italia: “(...) la doctrina alemana ha solido prestar una mayor atención a sus aspectos formales, centrándose en la estabilidad del Derecho que dicho principio reclama; la doctrina italiana tiende más bien a considerar los aspectos basilares de la certeza como fundamento del principio de legalidad. La doctrina española, quizá por la influencia de las anteriores ha valorado ambos aspectos, poniendo además especial énfasis en el estudio de las manifestaciones concretas en que dicho principio se plasma (...)”, GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “El principio de seguridad jurídica y codificación tributaria”, AA.VV.: *Grandes temas de Derecho Tributario. Obra homenaje a los profesores FLORES ZAVALA, S., DE LA GARZA, F.; y CORTINA GONZÁLEZ, A.*, Universidad de Guadalajara, Guadalajara, 1995, pp. 126.

¹²⁴⁹ De igual manera, la jurisprudencia española entiende que el principio de seguridad jurídica se manifiesta en tres ocasiones: como certeza en el ordenamiento jurídico, como confianza en el orden jurídico en general, y como previsibilidad de los efectos que se derivan de la aplicación de las normas, RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, A.: “El Sistema Tributario en la Constitución (los límites del Poder Tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)”, *Op. Cit.*, pp. 35 y ss.

¹²⁵⁰ Esta acepción se configura como uno de los principios básicos e inspiradores de todo el orden jurídico, como una garantía de los valores superiores establecidos en el Preámbulo de la Constitución: “La nación española, deseando establecer la justicia, la libertad y la seguridad y promover el bien de cuantos la integran, en uso de su soberanía proclama su voluntad de: Garantizar la convivencia democrática dentro de la Constitución y de las leyes conforme a un orden económico y social justo (...)”.

¹²⁵¹ El elemento material de la seguridad se refiere al grado de conocimiento que el ordenamiento jurídico represente para los ciudadanos, y se encuentra establecido en la Constitución Española, artículo 9.3: “La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos”.

¹²⁵² *Cfr.* con el artículo 17.1 de la Constitución Española, que textualmente establece: “Toda persona tiene derecho a la libertad y a la seguridad. Nadie puede ser privado de su libertad, sino con la observancia de lo establecido en este artículo y en los casos y en la forma previstos en la ley”.

¹²⁵³ “(...) la seguridad jurídica opera en dos esferas diferenciadas pero al propio tiempo vinculadas, cuales son la normativa (elaboración y contenido) y la aplicativa (actuación de los órganos ejecutivos del Estado). Las actuaciones de las autoridades para infundir seguridad, deben amoldarse a un previo esquema normativo, claro y preciso, y que éste a su vez, sólo engendra orden y estabilidad cuando no es fruto de un comportamiento arbitrario de sus órganos (...)”, en PONT MESTRES, M.: “Estallido de la seguridad jurídica del contribuyente: expansión de la inseguridad”, AA.VV.: *Estudios sobre temas jurídicos actuales*, Universitat de Barcelona Publications, Barcelona, 1990, pp. 17 y ss.

Partimos de la idea de que toda normativa representa una hipótesis de hecho, y se verificará como cierta en caso de encontrar la conducta encuadrada, o subsumida en dicho supuesto¹²⁵⁴; es decir, resulta independiente de la sensación de justicia que los ciudadanos experimentan respecto a ésta. Más bien, se dirige al orden que la normativa les asegura¹²⁵⁵.

Se hace necesario insistir en el hecho de que los contribuyentes han asumido funciones que antes correspondían a la Administración; sin embargo, se duda acerca de si este traspaso de funciones se ha producido de forma paralela a la tutela de un sistema jurídico estable¹²⁵⁶, lo que podría traer como consecuencia la imprecisión que ya denunciaba el Informe CARTER¹²⁵⁷, y que ha denunciado SÁINZ MORENO¹²⁵⁸.

Para preservar la seguridad jurídica que garantiza el tratamiento de los datos en poder de la Administración Tributaria, es necesario que se cuide tanto el ámbito formal¹²⁵⁹, como el ámbito material de la normativa que les regula.

¹²⁵⁴ Vid. KELSEN, H.: *Teoría pura del Derecho*, Traducción al español a cargo de VERNENGO, R., Editorial Porrúa, Distrito Federal de México, 1993, pp. 17.

¹²⁵⁵ La certeza que el Derecho debe conferir a sus destinatarios “(...) no puede identificarse con la sensación que éstos experimentan de hallarse justa o injustamente tratado por las normas, sino con la seguridad o inseguridad que éstas sean susceptibles de procurarles respecto al orden que tratan de instaurar o de robustecer y, más concretamente, sobre los efectos jurídicos de sus particulares actividades (...)”, SÁINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho*, *Op. Cit.*, pp. 314.

¹²⁵⁶ En la actualidad, el legislador parece preocuparse únicamente de la consecución de la justicia fiscal que corresponde a nuestro tiempo, mediante el sacrificio de los aspectos formales de la imposición, es decir, comodidad, economicidad y certeza, SMITH, A.: “Libro V de los Ingresos del Soberano o de la República”, AA.VV.: *Investigación sobre la naturaleza y la causa de la riqueza de las naciones*, traducción al español a cargo de COLLADO URIEL, J. y MIRA-PERCEVAL, A., Editor Literario, 1988, pp. 852 y 853.

¹²⁵⁷ “(...) la imprecisión de una ley actúa también contra las personas que quisieran cumplirlas escrupulosamente y, eventualmente, puede inducirles al desprecio de las leyes (...)”, Vid. REAL COMISIÓN CANADIENSE DE INVESTIGACIÓN DE LA FISCALIDAD: *Informe sobre la Real Comisión canadiense de investigación sobre la fiscalidad*, volumen I, tomo II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975, pp. 116 y ss.

¹²⁵⁸ “La complejidad creciente del ordenamiento jurídico español, su inestabilidad y deterioro interno es alarmante (...)”, en SÁINZ MORENO, F.: “Problemas actuales de la técnica normativa”, *Anuario jurídico de La Rioja*, número 1, 1995, pp. 55 a 70.

¹²⁵⁹ Según SÁINZ MORENO, F.: “Problemas actuales de la técnica normativa”, *Op. Cit.*, pp. 55 a 70.

En el ámbito formal, es de vital importancia proteger la confianza de los ciudadanos en normativas esenciales que escapen de la innecesaria proliferación¹²⁶⁰, o que contengan una innecesaria mutabilidad¹²⁶¹.

Respecto al ámbito material de la codificación, como garantía del tratamiento de la información en poder de la Administración, ésta representa una exigencia para garantizar la congruencia interna en la normativa que rige los deberes de información¹²⁶², suficiencia de un desarrollo normativo dentro del orden jerárquico¹²⁶³ que encuentra operatividad en sus leyes¹²⁶⁴, a efectos de que no se produzcan vacíos legales en las

¹²⁶⁰ El llamado fenómeno inflacionario del ordenamiento jurídico tributario no pasa desapercibido por el ciudadano que se ve irritado ante el número de reglas complejas que impone el Estado, pasando de ser una protección a un “suplicio”, en PALMA FERNÁNDEZ, J.: *La seguridad jurídica ante la abundancia de normas*, Centro de Estudios Constitucionales, 1997, pp. 27 y ss.

¹²⁶¹ Aún cuando el Estado a través del poder legislativo ha de adaptar el marco jurídico a la vida social, tantas veces como sea necesario, cuando se crea una normativa debe dársele una duración indefinida, ya que su vigencia, salvo alguna excepción, debe hacerse con el ánimo de que “si bien no dure toda la eternidad, no dure un solo día”, LARENZ, K.: *Derecho Justo. Fundamentos de ética jurídica*, Traducción al español a cargo de DIEZ-PICAZO DE LEÓN, L., Civitas, Madrid, 1985, pp. 29 y ss. Entendemos, con GONZÁLEZ GARCÍA, que el problema de los cambios constantes, más que la adaptación sería la aparición de situaciones imprevisas, GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “El principio de seguridad jurídica y codificación tributaria”, AA.VV.: *Grandes temas de Derecho Tributario. Obra homenaje a los profesores FLORES ZAVALA, E., DE LA GARZA, F., y CORTINA GONZÁLEZ, A., Op. Cit.*, pp. 127.

¹²⁶² El rigor en los conceptos y la pureza de los términos empleados por el legislador al momento de elaborar los textos normativos constituye un factor esencial para la certeza del Derecho. En este sentido, SÁINZ DE BUJANDA, F.: “Elementos y razones que pueden justificar una reforma de la Ley General Tributaria”, *Revista Crónica Tributaria*, número 62, 1992, pp. 110 y ss.

¹²⁶³ Para KELSEN: “(...) El orden jurídico no es un sistema de normas de Derecho situadas en un mismo plano, ordenadas equivalentemente, sino una construcción escalonada de diversos estratos de normas jurídicas. Su unidad está configurada por la relación resultante de que la validez de una norma producida conforme a otra, reposa en esa otra norma, cuya producción a su vez está determinada por otra (...)”, KELSEN, H.: *Teoría pura del Derecho, Op. Cit.*, pp. 232 y ss.; Lo que se pretende es evitar la falta de desarrollo legislativo, ya que obviamente, no es la idea pretender abarcar absolutamente todos los supuestos que puedan llegar a existir por medio de leyes, ya que “ni las normas pretenden contemplar toda la realidad, ni aunque lo pretendieran podrían conseguirlo”, GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “La evasión fiscal legítima”, AA.VV.: *Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero*, Edersa, Madrid, 1970, pp. 415 y ss.

¹²⁶⁴ Como el grado de perfección de una norma depende de su aptitud para ser aplicada, la forma no es independiente del contenido, de manera que la claridad del mandato contenido en una norma requiere que sea fácilmente cumplido por el contribuyente y aplicado por la Administración, FERREIRO LAPATZA, J. J.: «*Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el Derecho Financiero y Tributario*», Marcial Pons, Madrid, 1988, p. 92.

fórmulas jurídicas¹²⁶⁵, ni normas inútiles¹²⁶⁶. A estas exigencias se suma la necesidad de una normativa clara y precisa, que incluya términos jurídicos adecuados y congruentes¹²⁶⁷.

Estas directrices han sido apoyadas por la jurisprudencia, cuando se refieren a la codificación como encuadrada en el marco de la seguridad jurídica, y para lo cual demandan como valores, la claridad y la certidumbre¹²⁶⁸, según hemos señalado anteriormente¹²⁶⁹.

Es necesario tener presente que la codificación actual en materia tributaria, constituye un instrumento que requiere la depuración de sus mecanismos, una racionalidad, a fin de asegurar una mayor seguridad jurídica. Toda vez que hoy en día sigue en aumento el auge de las comunicaciones a través de medios electrónicos.

Para emprender la tarea de racionalización de los datos contenidos en medios electrónicos, hay que establecer algunos parámetros que garanticen su seguridad, para lo cual es vital la compilación adecuada, esto es, que garantice la certeza en la aplicación de

¹²⁶⁵ Las formulas jurídicas vacías de contenido, o “leyes propaganda” se enmarcan con rótulos sensacionalistas que tienden a reiterar normativas ya existentes con la excusa de darles mayor fuerza. En este sentido, PALAO TABOADA, C.: “Lo “blando”, y “lo duro” del Proyecto de Ley de Garantías de los contribuyentes”, *Op. Cit.*, p. 13. Estas fórmulas jurídicas vacías de contenido, provienen de un acto desvirtuado, producto de la actividad legisladora “descafeinada”, de un ejercicio retórico, GARCÍA NOVOA, C.: “El principio de seguridad jurídica en materia tributaria”, *Op. Cit.*, p. 139.

¹²⁶⁶ Las normas inútiles surgen de una desvinculación del legislador a las tareas de evaluación previa de los medios disponibles para que la Administración ejecutora de las mismas, las lleve a la práctica, ya que “(...) una ley dictada careciendo de cobertura administrativa es estrictamente inútil, en cuanto que no se va a aplicar y ha requerido un esfuerzo de confección y debate que podría haberse ahorrado”, en MUÑOZ MACHADO, S.: *Cinco estudios sobre el poder y la técnica de legislar*, Civitas, Madrid, 1986, p. 215.

¹²⁶⁷ El ordenamiento inteligible y la concreción normativa pueden llegar a contraponerse ya que “(...) el margen de discrecionalidad en la interpretación de las normas acrecería enormemente y supondría un injustificado abandono de terrenos tan lenta y forzadamente conquistados en la lucha por la seguridad jurídica (...)”, PRIETO DE PEDRO, J.: “Lenguaje jurídico y Estado de Derecho”, *Revista de Administración Pública*, número 140, 1996, p. 118.

¹²⁶⁸ En Sentencia del Tribunal Constitucional 105/1988, de 8 de junio de 1988.

¹²⁶⁹ Y a la que nos hemos referido en otro momento cuando de igual manera sosteníamos que “(...) los caracteres predicables de las Normas legales habilitadoras, conectados a las exigencias de la seguridad jurídica, han de resumirse en que deben ser concretas y precisas, claras e inteligibles, sin posibilidad alguna de favorecer la incertidumbre, pues eso es lo que proscribía la expresión “lex certa” o la académica “taxatividad”, sin admitirse formulaciones tan abiertas, por su amplitud, vaguedad o indefinición, que la efectividad dependa de una decisión prácticamente libre y arbitraria del intérprete y juzgador (...)”, en CRESPO IRIGOYEN, M. G.: *La potestad sancionadora de la Administración Tributaria*, *Op. Cit.*, p. 41.

la ley. Para que esto suceda, se requiere la concentración dispositiva en un texto normativo caracterizado por disposiciones claras, precisas y aplicables.

Una adecuada codificación, que permita la clara aplicación de la normativa, no solo permitirá una mejor interpretación para desentrañar el verdadero sentido y significado de los signos de *La Ley*, tanto en el ámbito tributario como en el jurídico general, como medio de contingencia frente a posibles vacíos, omisiones y lagunas del ordenamiento fiscal sino la finalidad perseguida a través de la codificación, como garantía a los contribuyentes que cumplen con sus deberes de información, es evitar normas esparcidas en varios artículos o en varias leyes, con la consecuente dificultad para fundamentar una correcta interpretación legal, la extensión o restricción indebida a conceptos o tratamientos y, sobre todo, la incertidumbre.

3.2. El control de la información y el *e-Government*

La utilización de la informática no es un tema al que pueda escapar la Administración Tributaria¹²⁷⁰. En la actualidad la Administración Electrónica, expresión correspondiente al *e-Government* anglosajón, significa la modernización de los procesos

¹²⁷⁰ Acerca de la utilización de la informática en el ámbito de la Administración Tributaria, *Vid.* LÓPEZ-ARANDA DOMINGO, L.: “Aplicación de la informática empresarial de gestión a las declaraciones tributarias”, *Op. Cit.*, p. 135 y ss., y también “La información tributaria: tratamiento y análisis”, *Op. Cit.*, p. 149 y ss.; “El proyecto BUSCANO”, *Revista Crónica Tributaria*, número 27, 1978, p. 127 y 128; BARCELÓ RICO-A VELLO, G.: “La Informática y la Reforma de la Administración Tributaria”, *Revista de Hacienda Pública Española*, número 19, 1982, pp. y ss.; NIETO FERNÁNDEZ, J.: “Aplicaciones de un banco informático de datos en las disciplinas fiscales”, *Revista Crónica Tributaria*, número 26, 1978, p. 163 y ss.; SOLER AMARO, R.: “La informática en la gestión integral del sistema tributario”, en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública Española*, número 56, 1979, pp. 191 y ss.; y también, “Hacia un sistema integrado de información tributaria”, *Op. Cit.*, pp. 91 y ss.; DOMÍNGUEZ SORS, P.: “Presente y futuro de la mecanización en el Ministerio de Hacienda”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública Española*, número 23, 1973, pp. 103 y ss.; Blesa de la Parra, M.: “Los servicios de informática en el Ministerio de Economía y Hacienda”, AA.VV.: *Compendio de Derecho Tributario Español*, Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, 4a. edición, 1984, pp. 1196 y ss. Con carácter general, no circunscrito al concreto estudio de la informática en el ámbito tributario, *Vid.* PÉREZ LUÑO, A.: *Manual de Informática y Derecho*, Ariel, Barcelona, 1996; CASTELLS ARTECHE, J.: “Informática y Administración Pública”, AA.VV.: *Cuestiones finiseculares de las Administraciones Públicas*, Instituto Vasco de Administración Pública, Civitas-Monografías, Madrid, 1991, p. 99 y ss.

administrativos sobre la base de las tecnologías de la información y las comunicaciones (TIC)¹²⁷¹.

A partir del precepto constitucional español que introduce el artículo 18.4 de la Constitución Española y que establece que “La ley limitará el uso de la informática para garantizar el honor y la intimidad personal y familiar de los ciudadanos y el pleno ejercicio de sus derechos”, queda incorporado a nuestro Ordenamiento el derecho fundamental de “libertad informática”¹²⁷².

En este proceso, las infraestructuras y tecnologías de red se han convertido en la piedra angular de toda la sociedad en general¹²⁷³, desde que la creación de BERNERS-LEE, “cambió la forma en que la gente (también en relación con los poderes públicos) se entiende, comparte información, intercambia ideas y socializa unos con otros (...)”¹²⁷⁴

A esta realidad es a la que se incorporan los proyectos de Administración Electrónica española¹²⁷⁵ y, a pesar de que para algunos falta mucho camino por

¹²⁷¹ “(...) la masificación ha irrumpido con fuerza en la Gestión Tributaria. Los procedimientos tradicionales ante esta realidad se muestran insuficientes e inadecuados. La Gestión Tributaria es así un terreno abonado para las nuevas tecnologías, fundamentalmente la informática”, CAZORLA PRIETO, L. M.: *Las llamadas liquidaciones paralelas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Op. Cit., p. 22. Véanse sobre el estado de la cuestión, Vid. ÁLVAREZ-CIENFUEGOS SUÁREZ, J.: *La defensa de la intimidad de los ciudadanos y la tecnología informática*, Op. Cit., pp. 99 y ss.

¹²⁷² Tal y como lo ha denominado el Tribunal Constitucional en Sentencia 254/1993, de 20 de julio; Sentencia 94/1998, de 4 de mayo; Sentencia 202/1999, de 8 de noviembre; y Sentencia 292/2000, de 30 de noviembre.

¹²⁷³ Acerca de la extraordinaria irrupción de la informática en la sociedad moderna puede consultarse a PÉREZ LUÑO, E.: *Nuevas tecnologías, sociedad y Derecho: el impacto socio-jurídico de las nuevas tecnologías de la información*, Fundesco, Madrid, 1987, pp. 30 y ss. Esta evolución tecnológica sin precedentes ni siquiera puede compararse con la introducción del automóvil en sociedad, ya que si el coste de los componentes electrónicos hubiese sido similar a la evolución que ha experimentado el mundo del automóvil, “(...) el ROLLS ROY más caro costaría hoy un franco (...)”; Vid. NORA, S. y MINC, A.: *La informatización de la sociedad*, Editorial Fondo de Cultura Económica, Madrid, 1981, p. 34.

¹²⁷⁴ Vid. TIM BERNERS-LEE, T. y FISCHETTI, M.: *Tejiendo la red (el inventor de la “www” nos descubre su origen)*, Siglo XXI, Madrid, 2002, pp. 150 y ss. Se trata, como se sabe, de la versión castellana del clásico moderno, *Weavin the web. The original design and ultimate destiny of the World Wide Web*, Harper San Francisco, San Francisco, 2000.

¹²⁷⁵ “(..) Si la sociedad española ha evolucionado, como lo han hecho todas las de nuestro entorno cultural, la introducción de la informática entre nuestros instrumentos gestores cambia el mapa de decisiones respecto al control y aplicación del sistema tributario”, en MARTÍNEZ PÉREZ, A “Relaciones entre Gestión Tributaria e Inspección Tributaria”, AA.VV.: *La Gestión Tributaria y el servicio del contribuyente*, Instituto de Estudios Fiscales, Monografía número 96, 1991, p. 136.

recorrer¹²⁷⁶, facilita el cumplimiento de los deberes tributarios en busca de una mayor efectividad¹²⁷⁷.

Por medio de la vía electrónica se rentabiliza el enorme volumen de información que obra en poder de la Administración¹²⁷⁸. Las ventajas son evidentes tanto para los contribuyentes como para la propia Administración, y parece no haber elección, creemos necesario adaptarse a los nuevos instrumentos tecnológicos¹²⁷⁹, tal y como la sociedad se ha adaptado a muchos cambios generados por otros inventos que han repercutido de manera significativa en ella¹²⁸⁰.

¹²⁷⁶ Buena muestra de ello podemos encontrarla en la tramitación de los procedimientos administrativos en los que la incorporación de medio informáticos y telemáticos aún no ha alcanzado en muchas Administraciones Públicas un nivel de implantación óptimo, *Vid.* PALOMAR OLMEDA, A.: “La utilización de nuevas tecnologías en la actuación administrativa”, *Civitas-Revista de Derecho Administrativo*, número 87, 1995, pp. 20 y ss.

¹²⁷⁷ El fundamento de la aplicación de las TIC en el seno de la Administración Tributaria en sus relaciones con los obligados tributarios se encuentra en el principio de eficacia en el servicio a los intereses generales, consagrado el artículo 103 de la Constitución Española.

¹²⁷⁸ La Administración Tributaria Española constituye una de las Administraciones Públicas, en el ámbito europeo, pioneras en el uso de las TIC en sus relaciones con los ciudadanos. En este sentido, los servicios de la Administración General del Estado más destacados sobre los que los ciudadanos han consultado información son los relacionados con los impuestos (47,1%). Igualmente, los formularios más descargados son los relativos a los impuestos (26,2%). Y, por último, los servicios más utilizados a través de Internet son los que afectan al pago de los impuestos (21,9%), datos estadísticos proporcionados en PINTO MOLINA, M.; GÓMEZ CAMARERO, C.: *La Ciber-Administración Española en la sociedad de la información: retos y perspectivas*, Ediciones Trea, Gijón, 2004, p. 181.

¹²⁷⁹ *Vid.* PALOMAR OLMEDA, A.: “Un paso más en la aplicación de la tecnología en el procedimiento administrativo: hacia un procedimiento administrativo común de base tecnológica”, *Revista Aranzadi de Derecho y Nuevas Tecnologías*, número 3, 2003, p. 91. En el mismo sentido, “(...) si la Administración Pública viviera de espaldas a los instrumentos que ofrece la técnica y que constituyen una herramienta de uso común en las relaciones sociales correría el riesgo de quedar anclada en la edad de piedra tecnológica, desfase que no sólo se proyectaría sobre la dinámica interna de la actividad administrativa sino que, sobre todo, dificultaría las relaciones con los sujetos y entidades sobre los que ejerce sus competencias (...)”, en VALERO TORRIJOS, J.: *El régimen jurídico de la e-Administración. El uso de medios informáticos y telemáticos en el Procedimiento Administrativo*, Editorial Comares, Granada, 2004, pp. 5 y 6.

¹²⁸⁰ En este sentido el comentario de MOGLEN acerca de la Sentencia de *Whiting v. Sheboygan & Fond du Lac R. Co.*, 25 Wis. 167, 1870 (per BYRON PAINE, J., dissenting): “The railroads are the great public highways of the world, along which its gigantic currents of trade and travel continually pour (...) They are the most marvelous invention of modern times (...) There is scarcely a want, wish, or aspiration of the human heart which they do not in some measure help to gratify (...)”. Es decir que la situación actual guarda ciertas similitudes con la expansión de la línea de ferrocarril de la WESTERN UNION hacia el Oeste. En aquel tiempo se consideró que el ferrocarril era uno de los mayores inventos del siglo, en MOGLEN, E.: “The Invisible Barbeque”, *Columbia Law Review*, número 945, 1997.

En relación con la validez de los documentos electrónicos en materia tributaria, la doctrina se ha planteado la conveniencia de una regulación específica en esta materia, al margen de la regulación común existente, dada la particularidad del soporte electrónico y las disfunciones que se podrían crear en caso contrario¹²⁸¹.

No obstante, a pesar de las peculiaridades del soporte electrónico, que en algún momento exigirán una regulación propia, es defendible la aplicación de la normativa común relativa a los documentos para evitar disparidades¹²⁸².

Al respecto, la Ley General Tributaria dispone que la validez de los documentos dependa de su “autenticidad, integridad y conservación”, y no de su formato¹²⁸³, criterio al

¹²⁸¹ Desde la aprobación de la Ley 30/1992, se ha comenzado a operar un cambio significativo que permite la incorporación de medios informáticos y telemáticos al desarrollo de la actividad de la administración. Así se regula en el artículo 45 de la citada norma. Sin duda esto ha supuesto un cambio que, poco a poco, se viene afianzando a medida que la legislación especial va concretando más los mecanismos que pueden poner en práctica el contenido del artículo antes mencionado. Podemos decir que en la actualidad la legislación al respecto regula los medios técnicos adecuados para conseguir que ciudadanos y administrados tengan una relación más fluida a través de Internet y que gocen de las garantías mínimas que les permitan actuar sin vulneraciones de los Derechos a la Intimidad y al Secreto. El Real Decreto 263/1996 de 16 de febrero, por el que se regula la utilización de Técnicas Electrónicas, Informáticas y Telemáticas por la Administración General del Estado establecía los mecanismos que debían regir el funcionamiento de estos medios en el seno interno de la administración. Pero desde la publicación del Real Decreto 772/1999, de 7 de mayo, por el que se regula la presentación de solicitudes, escritos y comunicaciones ante la Administración General del Estado, la expedición de copias de documentos y devolución de originales y el régimen de las oficinas de registro, esos medios han pasado a las relaciones entre la Administración y el ciudadano. Sobre estos temas, SÁNCHEZ BLANCO, A.: *Internet: Sociedad, Empresa y Poderes Públicos*, Editorial Comares, Granada, 2000, p.163 y ss.

¹²⁸² Posiciones divergentes en este tema pueden verse en VALERO TORRIJOS, J.: *El régimen jurídico de la e-Administración: el uso de medios informáticos y telemáticos en el Procedimiento Administrativo Común*, 2ª edición, Comares, Granada, 2007, pp. 20 y 21.

¹²⁸³ El artículo 96.5 de la Ley General Tributaria, señala textualmente que: “(...) los documentos emitidos, cualquiera que sea su soporte, por medios electrónicos, informáticos o telemáticos por la Administración Tributaria, o los que ésta emita como copias de originales almacenados por estos mismos medios, así como las imágenes electrónicas de los documentos originales o sus copias, tendrán la misma validez y eficacia que los documentos originales, siempre que quede garantizada su autenticidad, integridad y conservación y, en su caso, la recepción por el interesado, así como el cumplimiento de las garantías y requisitos exigidos por la normativa aplicable (...)”. De la redacción de esta norma, llama la atención el uso de los términos de “original” y “copia”, ya que, cuando se trata de documentos informáticos idénticos, dicha discriminación resulta improcedente; en cambio encuentra viable equiparar los documentos en soporte electrónico, informático o telemático cuyas diferencias resultan pronunciadas en cuanto a la autenticidad, integridad y conservación.

cual se suma la jurisprudencia, cuando reconoce la validez de documentos en soportes distintos del papel¹²⁸⁴.

Creemos con CAZORLA PRIETO que el contribuyente queda desprotegido, como afirmó en su momento: “(...) Esta situación lleva a que crezca el sentimiento de que el contribuyente está cada vez más en manos de máquinas despiadadas, incapaces de escuchar, claro está, y no menos incapaces de rectificar un criterio indiscriminado cuando la situación particular lo demande en aras de los postulados de justicia tributaria. Estado de cosas que es el caldo de cultivo para que se cree una situación psicológica de indefensión del contribuyente frente a la Hacienda Pública. Tendrá aquella más o menos fundamento, pero lo cierto es que la sensación psicológica reinante es de indefensión (...)”¹²⁸⁵.

En cuanto a los requisitos concretos que se recogen en el Artículo 96.5 de la Ley General Tributaria, observamos que se trata de unas exigencias peculiares del soporte informático, que no prevén de forma expresa los documentos emitidos en cualquier otro soporte, como puede ser el papel, que aún existe y es utilizado. Estas exigencias son las siguientes:

1) La validez del acto: debe certificarse la autenticidad del documento, asegurando tanto la identidad del órgano administrativo que lo emitió como la vinculación de su autoría con el contenido del acto. Exigencia que puede salvaguardarse mediante el empleo de la firma electrónica.

¹²⁸⁴ La jurisprudencia también ha ido admitiendo la validez de los documentos en soportes distintos del papel (Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de julio de 1984, de 5 de febrero de 1988, de 31 de mayo de 1993, y de 3 de noviembre de 1997, entre otras). Como advierte la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de noviembre de 1981, “si bien es cierto que tradicionalmente el concepto de documento se ha venido identificando con un escrito, o sea, como un objeto o instrumento en que queda plasmado un hecho que se exterioriza mediante signos materiales y permanentes del lenguaje..., ello no es óbice para que existan en la actualidad otros objetos que, sin tener esa condición, puedan hacer prueba fidedigna de aquéllos y que, por analogía, puedan equipararse a los mismos”. Acerca de la evolución jurisprudencial del concepto de documento, desde su configuración inicial como escrito, CERVELLÓ GRANDE, J. y FERNÁNDEZ, I.: “La prueba y el documento electrónico, en “Derecho de Internet. Contratación electrónica y firma digital”, AA.VV.: *Derecho de Internet: la contratación electrónica y firma digital*, Coordinado por MATEU DE ROS CEREZO, R. y CENDOYA MÉNDEZ DE VIGO, J., Aranzadi, Pamplona, 2000, pp. 385 y ss.

¹²⁸⁵ Vid. CAZORLA PRIETO, L. M.: Las llamadas liquidaciones paralelas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, *Op. Cit.*, p. 109.

2) La integridad del documento, en orden a impedir futuras manipulaciones del acto dictado no autorizadas¹²⁸⁶.

3) El aseguramiento de su conservación, como presupuesto para el correcto ejercicio de las funciones administrativas y para la defensa de los derechos de los obligados tributarios¹²⁸⁷.

4) La garantía de la recepción por el interesado, cuando los actos que contienen este tipo de documentos deban ser notificados, como presupuesto de eficacia de los mismos.

Sin embargo, además de la denominada brecha digital, que divide a los ciudadanos entre los que tienen acceso a las nuevas tecnologías, y quienes deben ser objeto de alfabetización digital¹²⁸⁸, el campo electrónico conlleva cierta fragilidad para la información, toda vez que la utilización de esta vía facilita el acceso a los datos, pero también la manipulación o destrucción no controlada, sin mencionar el riesgo de pérdida de privacidad que se deriva de la eficiencia con la que las TIC manejan la información, ni la escasa transparencia de estas tecnologías, consecuencia de su fundamento científico-tecnológico, cuyos conocimientos básicos ameritan nuevas formas de coordinación¹²⁸⁹.

¹²⁸⁶ Asimismo, mediante el empleo de la firma electrónica se puede dar cumplimiento a esta nueva exigencia.

¹²⁸⁷ Cabe destacar que la Ley General Tributaria, a diferencia de la Ley 30/92, reconoce la validez jurídica de “las imágenes electrónicas de los documentos originales o sus copias”, una medida que consideramos bastante positiva, ya que permite el archivo automático de imágenes de documentos archivadas con la misma validez que si se compulsara la fotocopia del acuse de recibo original.

¹²⁸⁸ “(...) La aplicación de esa tecnología al gobierno (“e-Gobierno”) al parlamento (“e-Parlamento”) y la Administración (“e-Administración”) exige unos conocimientos que han dado lugar a la creación de una categoría de funcionarios para que la Administración pueda asimilar esos procesos, son los TIC (...)”, SÁINZ MORENO, F.: “Una Administración Pública para el Siglo XXI”, *Cuenta y razón del pensamiento actual*, número 138, 2005, pp. 121 a 130.

¹²⁸⁹ Para ello, la legislación debe proclamar y erigirse sobre un principio fundamental como es la conservación de las garantías constitucionales y legales a los derechos de los ciudadanos y en general de las personas que se relacionan con la Administración Pública, cuya exigencia se deriva del artículo 18.4 Constitución Española, al encomendar a la ley la limitación del uso de la informática para preservar el ejercicio de los derechos constitucionales. Esto sin mencionar problemas que podrían llevara aperejados estos recursos, como la corrupción, ampliamente estudiados por la doctrina. *Vid.* al respecto, RODRÍGUEZ GARCÍA, N.: “Selección de bibliografía sobre corrupción”, AA.VV.: *La corrupción en un mundo globalizado: análisis interdisciplinar*, Coordinación a cargo de RODRÍGUEZ GARCÍA, N. y FABIÁN CAPARRÓS, E. A., Ratio Legis, Salamanca, 2004, pp. 337 a 371. También FERRÉ OLIVÉ, J. C.: *Delitos financieros, fraude y corrupción en Europa*, Universidad de Salamanca, Ediciones Universidad de

Para cumplir los procedimientos tributarios, la Agencia Española de Administración Tributaria cuenta con una serie de herramientas de diversa índole, entre las que destacan las electrónicas, informáticas y telemáticas, toda vez que el uso de Internet supone facilitar a los ciudadanos el cumplimiento de sus obligaciones tributarias¹²⁹⁰, en la forma que se determine el reglamento o requerimiento individualizado¹²⁹¹.

En este sentido, la participación del Estado es fundamental para fomentar la utilización de Internet por parte de todos los ciudadanos, a través de un compromiso público¹²⁹² que consista en facilitar el despliegue total de redes a través de todo el territorio, así como su introducción en la Administración¹²⁹³.

Aunque Internet puede haber contribuido a crear nuevos riesgos¹²⁹⁴, las técnicas informáticas ofrecen también nuevas medidas de seguridad¹²⁹⁵. Entre las más difundidas y eficaces se encuentran:

Salamanca, 2002; y conjuntamente con BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I.: *Todo sobre el fraude tributario*, Ciss Praxis, 1993.

¹²⁹⁰ Posibilidades que encuentra asidero en el artículo 38 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, la cual permite la creación de los registros como primer punto organizacional, que posteriormente con apoyo en el Real Decreto 263/1996, de 16 de febrero, por el que se regula la utilización de técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas por la Administración General del Estado, contemplan la prestación y utilización de las nuevas tecnologías.

¹²⁹¹ Según el artículo 93 de la Ley General Tributaria, Artículo 93.1. “Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta Ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración Tributaria toda clase de datos (...) 2. Las obligaciones a las que se refiere el apartado anterior deberán cumplirse con carácter general en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen, o mediante requerimiento individualizado de la Administración Tributaria (...)”.

¹²⁹² *Cfr.* SÁNCHEZ BLANCO, A.: “Internet. Sociedad, empresa y poderes públicos”, *Op. Cit.*, pp.145 a 147.

¹²⁹³ *Vid.* SÁNCHEZ MORÓN, M.: *La participación del ciudadano en la Administración Pública*, Editorial del Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1980, p. 265 y ss.

¹²⁹⁴ Para NINNER La irrupción de las nuevas tecnologías también despiertan nuevos e insospechados riesgos, NIMMER, R.: *The Law of Computer Technology*, Warren Gorham & Lamont, Boston, 1985, pp. 85 y ss.; De acuerdo con esto se pronuncia PONT I CLEMENTE, ya que “La acumulación masiva de datos en el Ministerio de Hacienda entraña en efecto, un peligro no sólo para la intimidad de los ciudadanos, sino para el propio régimen de libertades. Le concede al Estado un nivel de información privilegiado que, aunque destinado exclusivamente a fines fiscales, no puede excluirse que pueda ser mal utilizado. La concentración de información, además, incrementa el riesgo de “hurto” de datos por terceros mediante procedimientos informáticos, lo cual puede poner en peligro no sólo la intimidad, sino también la

a) Programas de encriptación: transforman el contenido de los mensajes en caracteres clave que sólo puede descifrar el destinatario¹²⁹⁶.

Como todo, tiene su reverso. Si bien estos programas de seguridad poseen el mérito de garantizar la confidencialidad de la transmisión de informaciones, también dificultan el descubrimiento de redes informativas ilícitas.

b) Filtros: Programas informáticos cuya función principal consiste en realizar bloqueos selectivos de los documentos electrónicos que contiene la base de datos¹²⁹⁷. Su operatividad puede programarse en tres niveles:

1) Lista blanca: permite el paso de servicios e informaciones registradas previamente;

2) Lista negra: bloquea servicios y/o programas seleccionados anteriormente¹²⁹⁸.

seguridad de las personas (...)", en PONT I CLEMENTE, J. F.: *El pago fraccionado de los tributos, Op. Cit.*, p. 93.

¹²⁹⁵ Vid. AAVV: *Internet, les aspects juridiques*, Direction by BENSOUSSAN, A., 2ème édition, Editions Hermès-Lavoisier, Paris, 1998, pp. 20 y ss.; BUSTOS, M.: "Detectives en el Ciberespacio", AA.VV.: *Especial SIMO*, El País, 1996; LAGARES, D.: «Internet y el Derecho», 2º edición, Ediciones Carena, Barcelona, 2000; RIBAS, J., "Aspectos legislativos de las autopistas de la información: Delitos en Internet", AA.VV.: *Jornadas Profesionales Informat 96*, Informat, Barcelona, Octubre, 1996.

¹²⁹⁶ La técnica de cifrado, basada en la criptografía, consiste en la transformación de un texto, de manera que, a partir de un lenguaje natural, es capaz de crear otro no entendible. Para proteger la información procesada en un ordenador hay que aplicar transformaciones criptográficas tanto a los datos almacenados en ficheros como a los mensajes transmitidos. Estas mismas técnicas se pueden aplicar para conseguir una "firma electrónica", perfectamente fiable. En el desarrollo de estos proyectos están participando activamente todas las instituciones de la Unión Europea. Por un lado, emitiendo normas para impulsar y coordinar las políticas nacionales encaminadas a promocionar la creación y uso de técnicas criptográficas; por otro lado, enviando a miembros expertos a las reuniones internacionales sobre la materia, como la Audiencia Europea de expertos sobre firma digital, celebrada en Copenhague los días 23 y 24 de abril de 1998, en la que se ha evaluado la situación de los países europeos respecto de la firma digital y el cifrado, y las demandas tanto de los usuarios, como de los productores. De entre muchos, destaca el programa PGP (Pretty Good Privacy), diseñado por ZIMMERMANN, P., originalmente diseñado como una herramienta para los derechos humanos, PGP se publicó gratis en Internet en el año 1991.

¹²⁹⁷ La Unión Europea apoya la denominada PICS (*Platform for Internet Content Selection*). Se trata de un servicio para seleccionar contenidos en Internet que lanzó oficialmente el *World Wide Web Consortium*.

¹²⁹⁸ La lista *CyberNot* ha sido la más popular, ya que comprende unos siete mil programas clasificados como nocivos por sus contenidos.

3) Etiquetado neutro: Brinda flexibilidad y seguridad personalizada por medio de un menú de servicios adecuado a las necesidades del usuario.

c) Cortafuegos: Su sistema asemeja en cierto sentido a las listas blancas de los filtros, ya que facilitan la transferencia de datos de un ordenador a otro discriminando servicios preestablecidos pero cortando la entrada o salida a los demás.

d) Certificados digitales: Este programa permite identificar o relacionar a todas las partes que intervienen en transacciones comerciales realizadas a través de Internet, dotándolas de la máxima rapidez y seguridad¹²⁹⁹.

e) Ciberpolicía: Equipos de expertos cuya función consiste en localizar y eliminar piratas informáticos, suministrar programas de defensa en casos de ataques y proporcionar ayuda frente a siniestros informáticos¹³⁰⁰.

La eficacia de estos programas todavía es difícilmente evaluable, sin embargo, estas medidas suponen una defensa capaz de anular los riesgos y peligros que comportan las actividades realizadas a través de Internet.

Como es de esperar, los nuevos conceptos que afectan al mundo jurídico, pronto comienzan a demandar respuesta del ordenamiento legal¹³⁰¹; y aunque desde hace algunas décadas la actividad del legislador ha sido bastante intensa¹³⁰² para tratar de alcanzar el

¹²⁹⁹ Los certificados digitales funcionan de forma parecida a la lista blanca, el primer nivel de filtrado.

¹³⁰⁰ Entre estas identidades se destacan: FIRST (Forum of Incident Response and Security Teams) y CERT (Computer Emergency Response Team).

¹³⁰¹ Tal como ha señalado FERNÁNDEZ ESTEBAN “(...) no se trata de que el advenimiento del mundo digital provoque la obsolescencia de los conceptos y teorías jurídicas tradicionales, sino más bien que algunas características totalmente nuevas impiden tanto la utilización de los instrumentos jurídicos tradicionales como su adaptación al nuevo medio y, por tanto, exigen una respuesta nueva por parte del Derecho (...)”, en FERNÁNDEZ ESTEBAN, M.: *Nuevas tecnologías, Internet y Derechos Fundamentales*, McGraw-Hill, Madrid, 1998, p. 15.

¹³⁰² “(...) la década de los ochenta marcó el punto de inicio de una actividad legislativa que no ha dejado de evolucionar al compás de las conquistas de la sociedad de información (...)”, en GONZÁLEZ MÉNDEZ, A.: *La Protección de Datos Tributarios y su marco Constitucional*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2003, pp. 12 a 14. En el mismo sentido, MORILLO expresa la preocupación del legislador, cuando afirma que “(...) consciente el legislador de que la evolución de las tecnologías avanza con celeridad, configura el artículo 96 con un carácter notablemente genérico y susceptible de desarrollos diversos, que permitan dotar

frenético ritmo de la evolución tecnológica¹³⁰³, todavía faltan algunos puntos que completar, como por ejemplo la inexistencia de una sanción específica que se asocie al incumplimiento administrativo por la falta de informatización y modernización interna de la Administración Tributaria¹³⁰⁴.

de estabilidad al texto recién promulgado”, en MORILLO VELARDE DEL PESO, J.: “Comentario al artículo 96 Ley General Tributaria”, AA.VV.: *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2004, pp. 645 a 647.

¹³⁰³ Las normas que conforman el marco jurídico de la utilización de herramientas electrónicas por parte de la Administración son, básicamente la Ley 30/1992, ya mencionada y el Decreto que la desarrolla, el 263/1996, de 16 de febrero, por el que se regula la utilización de técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas por la Administración General del Estado. La Ley 30/1992 apoya decididamente el avance e incorporación plena de la informática a la actividad administrativa. Por un lado, en el artículo 38.3, dice que todos los registros públicos deberán instalarse en soporte informático; por otro, dedica todo el artículo 45 a la incorporación de medios técnicos en la Administración. En este aspecto, el Decreto 263/1996 tiene como objeto “(...) regular la utilización de las técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas por la Administración General del Estado y, cuando ejerzan potestades administrativas, por las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de aquélla, en el ejercicio de sus competencias y en el desarrollo de sus actividades, así como en sus relaciones internas o externas (...)”, artículo 1, garantizando que el uso de estas técnicas no afecten al honor y a la intimidad de los ciudadanos. El tratamiento de los datos de carácter personal, atendiendo el mandato constitucional artículo 18.4, estuvo regulado inicialmente por la Ley Orgánica 5/1992, de 29 de octubre (Ley Orgánica de Regulación del Tratamiento Automatizado de los Datos de Carácter Personal), desarrollada por el Real Decreto 1332/1994, de 20 de junio; y en la actualidad por la Ley Orgánica 15/1999, de Protección de Datos de carácter personal, que ha tenido más acento en la Ley General Tributaria, cuyo énfasis ha sido puesto al servicio de la regulación de obtención de información en detrimento de otros aspectos importantes, como podría ser la adaptación de las reglas a las necesidades de las transformaciones sociales.

¹³⁰⁴ Según DELGADO GARCÍA y OLIVER CUELLO: “(...) la última observación que, a nuestro juicio, cabe realizar respecto del artículo 96.1 Ley General Tributaria consiste en determinar si el deber que se impone a la Administración Tributaria está configurado, al mismo tiempo, como un derecho de los obligados tributarios a exigir dicha promoción y utilización efectiva de las tecnologías de la información y la comunicación en sus relaciones con la Administración. La respuesta, en nuestra opinión, ha de ser negativa, ya que el citado artículo 96.1 Ley General Tributaria impone claramente un mandato a la Administración, pero no determina de forma clara un derecho subjetivo del obligado tributario a exigir la incorporación de tales técnicas en la relación con la Administración, ya que no se asocia ninguna sanción al incumplimiento de dicho deber por parte de la Administración Tributaria. De ahí que, ante un incumplimiento de tal deber, no parezca posible que los obligados tributarios puedan exigir y obtener su cumplimiento, al igual que sucede con otros deberes que la Ley General Tributaria impone a la Administración Tributaria (...)”, en DELGADO GARCÍA, A., y OLIVER CUELLO, R.: “Procedimientos tributarios y nuevas tecnologías”, *Nuevas Políticas Públicas. Los Derechos Fundamentales y las Nuevas Tecnologías*. Anuario multidisciplinar para la modernización de las Administraciones Públicas, número 1, 2005, p. 166.

4. Control interno de la información obtenida

Más que la forma de obtener información, la mayor dificultad para la Administración Tributaria es la gran cantidad que debe manejar para su uso y tratamiento posterior, para lo cual debe vigilar y garantizar en todo momento su racional utilización, a fin de evitar posibles daños a los ciudadanos¹³⁰⁵.

Para garantizar el adecuado manejo de la información, se establece una serie de garantías, de carácter directo e indirecto, siempre en el entendido de que su uso ha superado el análisis de concordancia respecto de los fines para los cuales ha sido solicitada.

En este apartado, abordaremos las garantías de carácter directo a las cuales se refería SÁINZ MORENO cuando hacía la clasificación de garantías posteriores a la obtención por parte de la Administración Tributaria, esto es, las correspondientes al deber de secreto y sigilo del personal, como especies comprendidas en el género de la custodia de la información¹³⁰⁶.

La cobertura legal debe ser observada siempre, aunque su intensidad debe ser mayor en cuanto se refiera al control interno de la información, por parte de la Administración, por constituir un “*prius necesario*”¹³⁰⁷.

Dicho control se reflejaba en la Ley de derechos y garantías de los contribuyentes, en concreto en el artículo 3.h), al referirse al “(...) carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración Tributaria, que sólo

¹³⁰⁵ La disponibilidad de los datos “(...) no significa una limitación de las garantías de los administrados sino que, antes al contrario, la correcta utilización de la misma, puede significar una simplificación y disminución de los propios deberes de la información tributaria (...)”, LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria*, Op. Cit., pp. 189, y ESEVERRI MARTÍNEZ, E. y LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Temas prácticos de Derecho Financiero*, Op. Cit., pp. 516 a 518.

¹³⁰⁶ Cfr. SÁINZ MORENO, J.: *Teoría del Procedimiento Fiscal*, Op. Cit., pp. 95 y ss.

¹³⁰⁷ En palabras de MESTRE DELGADO: “(...) que no sólo constituye el reflejo del ejercicio del poder por la Administración, sino que, incorpora en nuestro Derecho, un elenco de técnica de garantía cuya observancia no es baladí (...)”, en MESTRE DELGADO, J.: *El Derecho de acceso a archivos y Registros Administrativos (Análisis del artículo 105.b) de la Constitución*, Civitas, Madrid, 1993, p. 22.

podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos previstos en las leyes (...) ¹³⁰⁸.

Estas garantías se han de convertir en un medio de defensa de los derechos de los contribuyentes. Por tanto, la información facilitada por los sujetos ha de contar con la garantía del respectivo secreto y sigilo por parte de los funcionarios que conozcan de la misma, para que dicha información tenga como destino único su utilización con fines tributarios, posibilitando su control por parte del propio sujeto sobre el tratamiento de la información para evitar que ocurran violaciones a dichas garantías ¹³⁰⁹.

Aunque se dispone de una regulación normativa que en su conjunto contiene las medidas técnicas y operativas necesarias para efectuar un aceptable control de acceso a los datos, la violación de las reglas de acceso está considerada como una falta disciplinaria grave y compatible con la reacción del ordenamiento ante la violación del deber de sigilo indicado.

4.1. Control de acceso a archivos y registros públicos

Desde hacen algunos años, la política de transparencia ¹³¹⁰ administrativa está ocupando un lugar preeminente en las agendas de las instituciones europeas

¹³⁰⁸ Cfr. con la Ley 1/1998, de 26 de febrero, (BOE 27 de febrero de 1998), que regula los Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

¹³⁰⁹ De acuerdo con MÁRQUEZ SILLERO: "(...) Junto a los vehículos de obtención de información que hemos analizado, resulta trascendental el control de la información en poder de la Hacienda Pública (...)", en MÁRQUEZ SILLERO, C.: "Las facultades de la Inspección Tributaria frente a las garantías del contribuyente", *Op. Cit.*, pp. 9 a 26.

¹³¹⁰ La transparencia es un fenómeno escasamente definido, a pesar de lo que pueda creerse. No obstante, en él se incluyen instituciones y prácticas tan relevantes como la participación en la Administración Pública en sus diversas formas, el deber de motivación de los actos administrativos o la publicidad de la actuación pública. Se ofrecen conceptos de transparencia clarificadores en ARENA, G.: "La transparencia Administrativa", AA.VV.: *El Derecho Administrativo en Italia: Tendencias actuales (I), Documentación Administrativa*, números 248 y 249, 1997, pp. 361 y ss., quien, no obstante, habla de la transparencia como un "modo de ser" de la Administración Pública enderezado a otorgar una mayor visibilidad externa a sus procesos decisorios. Además y por limitarnos a referencias publicadas entre nosotros, sobre la transparencia pueden consultarse entre otros, JEGOUZO, I.: "El Derecho a la transparencia administrativa: el acceso de los

supranacionales¹³¹¹ y, especialmente por su mayor grado de vinculación jurídica, debe mencionarse el ámbito de la Unión Europea, donde el derecho de acceso a los documentos ha pasado a formar parte de la Carta de los Derechos fundamentales¹³¹².

En consonancia con las disposiciones europeas, la Carta Magna española contempla de modo explícito el acceso a los archivos y registros administrativos¹³¹³, encomendada expresamente al legislador su regulación, lo cual ha sido profusamente estudiado por la doctrina¹³¹⁴.

administrados a los documentos administrativos”, *Documentación Administrativa*, número 239, 1994, pp. 11 y ss., quien, a pesar de la asociación plasmada en el título de su trabajo entre transparencia y derecho de acceso, resalta que “(...) detrás del término transparencia se disimulan preocupaciones muy diversas que van desde una mejor garantía de las libertades públicas al refuerzo del control de la administración, pasando por la mejora de la relación entre la administración y los administrados (...)”; de ARENA, G., “Transparencia Administrativa y Democracia”, *Revista Vasca de Administración Pública*, número 37, 1993, pp. 9 y ss. Más recientemente, SÁINZ MORENO, F.: “Secreto y transparencia”, AA.VV.: *Estudios para la reforma de la Administración Pública*, Dirigido por SÁINZ MORENO, F., Instituto Nacional de Administraciones Públicas, Madrid, 2004, pp. 165 y ss.

¹³¹¹ El Consejo de Europa adoptó el 21 de febrero de 2002 la Recomendación del Comité de Ministros, Recomendación (2002), sobre acceso a los documentos públicos, que insta a los Estados miembros a adoptar medidas, en algunos casos, más progresivas que las previstas en las legislaciones nacionales, en particular en los ordenamientos español e italiano.

¹³¹² Carta de los Derechos Fundamentales artículo 42; y desde la cual se han dictado recientemente dos disposiciones al respecto: de un lado, el Reglamento (CEE número 1049/2001 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2001, relativo al acceso del público a los documentos del Parlamento Europeo, del Consejo y de la Comisión; y, de otro lado, la Directiva 2003/4/CEE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 28 de enero de 2003, Relativa al Acceso del Público a la Información Medioambiental y por la que se deroga la Directiva 90/313/CEE.

¹³¹³ *Cfr.* con el artículo 105.b de la Constitución Española.

¹³¹⁴ Entre la doctrina que ha examinado el derecho de acceso a los archivos y registros administrativos pueden consultarse, entre otros, ÁLVAREZ RICO, M.: *El acceso de los ciudadanos a los Documentos Administrativos*, *Documentación Administrativa*, número 183, 1979; y también en “El Derecho de acceso a archivos y registros administrativos en la nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común”, *Revista de la Administración Pública*, número 135, 1994; SÁINZ MORENO, F.: “El acceso de los ciudadanos a los archivos y registros públicos (Sentencia del Tribunal Supremo de 16 octubre 1979)”, *Civitas-Revista de Derecho Administrativo*, número 24, 1980; SÁEZ LORENZO, M.: “El Derecho de acceso de los ciudadanos a los documentos administrativos”, *Cuadernos de Documentación*, número 43, Imprenta nacional del Boletín Oficial del Estado, Madrid, 1982; POMED SÁNCHEZ, L.: *El Derecho de acceso de los ciudadanos a los Archivos y Registros Administrativos*, Instituto Nacional de Administraciones Públicas, Madrid, 1989; MESTRE DELGADO, J.: *El Derecho de acceso a Archivos y Registros Administrativos (análisis del artículo 105, b) de la Constitución*, *Op. Cit.*, pp. 93 y ss.; EMBID IRUJO, A.: “El Derecho de acceso a los archivos y registros administrativos. Algunas reflexiones en las vísperas de su consagración legislativa”, AA.VV.: *La protección jurídica del ciudadano (procedimiento administrativo y garantía jurisdiccional). Estudios en homenaje al Profesor GONZÁLEZ PÉREZ, J.*, Tomo I, Civitas, Madrid, 1993, pp. 93 y ss.; DA SILVA OCHOA, J.: “Derechos de los ciudadanos, con especial referencia a las lenguas y acceso a registros”, AA.VV.: *Administraciones Públicas y Ciudadanos (Estudio sistemático de la Ley 39/1992, de 26 noviembre,*

La mención expresa de este derecho constitucional supone una gran ventaja, pero su ubicación en el contexto de la normativa referente al gobierno y a la Administración¹³¹⁵ ha llegado a desencadenar pronunciamientos jurisdiccionales considerándole, paradójicamente, carente de la naturaleza jurídica que caracteriza a los derechos fundamentales¹³¹⁶.

Del tratamiento que ha dado el legislador al derecho de acceso a los archivos en la Ley de Procedimiento Administrativo Común 30/1992, de 26 de noviembre de 1992, deducimos que no ha gozado de un gran protagonismo, ni de una conveniente Ley de acceso a la información¹³¹⁷, reflejo de la transparencia administrativa¹³¹⁸, y de la democracia.

de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común), Dirigida por PENDAS GARCIA, B., Praxis, Barcelona, 1993, pp. 93 y ss; CORDERO SAAVEDRA, L.: “El derecho de acceso a los archivos y registros administrativos y su tutela administrativa y jurisdiccional”, *Revista La Ley*, número 4, 1995, pp. 1053 a 1070; y ESCRIBANO LÓPEZ, F.: “Acceso a datos en poder de la Administración Tributaria” (Ejemplar dedicado a: Acceso judicial a la obtención de datos), *Cuadernos de Derecho Judicial*, número 25, 1997, pp. 261 a 280.

¹³¹⁵ El artículo en cuestión no se encuentra ubicado en el título primero del texto constitucional (parte dogmática, relativa a los Derechos Fundamentales), sino en el Título IV (parte orgánica, referente al gobierno y a la administración).

¹³¹⁶ No puede negarse que se trata de un derecho constitucional, pero sería un derecho de “configuración legal” ergo, el legislador no estaría obligado respetar un contenido esencial, ergo, no cabe acudir en vía de amparo para obtener su tutela jurisdiccional, Sentencias del Tribunal Supremo de 30 de enero de 1989 y de 30 de marzo de 1999.

¹³¹⁷ *Cfr.* con el artículo 37 de la Ley de Procedimiento Administrativo Común 30/1992, de 26 de noviembre de 1992.

¹³¹⁸ “(...) el derecho de acceso a los archivos y registros administrativos (...) constituyen, por otra parte, un reflejo importante del principio de transparencia administrativa (...)”, en MESTRE DELGADO, J.: *El Derecho de acceso a Archivos y Registros Administrativos (análisis del artículo 105, b) de la Constitución*, *Op. Cit.*, p. 26. Según ARENA, la transparencia administrativa ha dejado de ser un mero principio doctrinal, *Vid.* ARENA, G.: “La Trasparenza Amministrativa ed il Diritto di Accesso ai documenti amministrativi”, *VV. AA.: L'accesso ai Documenti Amministrativi*, Il Mulino, Bolonia, 1991, pp. 15 a 25; RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J.: “La transparencia en la Administración Pública”, *Revista Vasca de Administración Pública*, número 42, 1995, p. 462; CERRILLO i MARTÍNEZ, A.: *La transparencia administrativa: Unión Europea y Medio Ambiente*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1998, pp. 27 y ss., para pasar a estar recogida legislativamente (desde la Ley 4/1999, de 13 de enero) como principio general de actuación de las Administraciones Públicas en sus relaciones con los ciudadanos (artículo 3.5 Ley 30/92). Pero el principio de transparencia no sería prácticamente nada (a salvo de sus funciones de directriz interpretativa) sin un catálogo de derechos y facultades en manos de los ciudadanos por medio de los cuales se puede acceder a la información administrativa.

4.2. Iniciativas de la Unión Europea

Las instituciones europeas no han tardado en poner de manifiesto sus iniciativas tendentes a controlar la información suministrada a través del cumplimiento de los deberes de información¹³¹⁹. De manera tal que se han realizado propuestas innovadoras que España, como parte integrante de la Unión Europea, no ha tardado en adoptar¹³²⁰.

En cuanto a estas iniciativas de la Unión Europea, podemos decir que la integración de sus Estados miembros afecta directamente a la Administración Pública, por ser el órgano a quien corresponde ejercitar las políticas comunitarias de transparencia administrativa¹³²¹; que si bien no se podrán igualar, por el diverso tratamiento de protección al individuo y de la intimidad, si se tratarán en cuanto a las iniciativas en materia de protección de datos, siempre que esto sea posible¹³²².

¹³¹⁹ Al respecto, *Vid.* MACERA TIRAGALLO, B. F.: “Algunas observaciones sobre las carencias técnico-jurídicas en la construcción del Derecho comunitario”, *Noticias de la Unión Europea*, número 154, 1997, pp. 15 a 22.

¹³²⁰ Desde el año 1992, los Consejos Europeos de Lisboa (junio, 1992) o Edimburgo (diciembre, 1992) concluyen que es imperante exigir la transparencia entre instituciones comunitarias; finalidad que llevarán a cabo adoptando estrategias como la emisión de informes anuales en cuanto a las actividades de organismos como la Comisión. Otras muestras de la política de información y comunicación de la Unión Europea las encontramos en el Informe SUTHERLAND sobre la política de información y comunicación de la Comunidad Europea (1992); el informe CLERCQ, el Informe sobre información, comunicación y transparencia que recibe el nombre de PINHEIRO (1994). En relación al contenido de este último informe, CERRILLO i MARTÍNEZ, A.: “Régimen Jurídico de la Información Administrativa”, AA.VV.: *Comunicación Pública. La información administrativa al ciudadano*, Coordinado por TORNOS MAS, J. y GALÁN-GALÁN, A., Editorial Marcial Pons, Madrid, 2000, pp. 218 y ss. Respecto a la adopción de otras propuestas, *Vid.* GUERVÓS MAÍLLO, M. A.: Perspectivas de futuro de los impuestos ambientales en la Unión Europea, *Noticias de la Unión Europea*, número 190, 2000, pp. 83 a 98.

¹³²¹ Existe un sin fin de normas en esta materia que protegen el derecho a la información. Entre ellas encontramos la CEE, número L 158, de 23 de junio de 1990, p. 56 y ss., a cargo de la Directiva del Consejo 90/313/CEE, de 7 de junio de 1990, sobre libertad de acceso a la información. Si bien es cierto que se produce en materia de Medio Ambiente, también lo es que es donde más se regula la transparencia como mecanismo de control de la implementación, por lo que se puede verificar la tendencia europea en el informe general de GERMAIN, E. en el cual afirmaba que: “(...) aceptar la difusión de la información, y en definitiva, favorecer la transparencia administrativa, contribuye plenamente a la democratización de la vida pública que constituye uno de los principios de acción de las comunidades y contribuye al desarrollo de la Europa de los ciudadanos (...)”.

¹³²² *Vid.* SÁINZ MORENO, F.: “Una Administración Pública para el Siglo XXI”, *Op. Cit.*, pp. 121 a 130.

Esta es una circunstancia que probablemente tenga su origen en los antecedentes históricos de los distintos miembros de la Unión Europea que, dadas sus diferencias, condicionan la forma de proceder, bastante complicada si tomamos en cuenta la diversidad de sus estructuras institucionales, así como la de sus respectivos ordenamientos jurídicos, especialmente los continentales respecto a los anglosajones, por lo que se hace necesario el esfuerzo conjunto para armonizar las diferencias sustanciales existentes¹³²³.

El régimen de transparencia gubernamental no es una excepción, y un ejemplo de ello lo vemos en cuanto al derecho a la información pública, que en países como Alemania no se había reconocido propiamente¹³²⁴, o su reconocimiento en Inglaterra, cuyo reconocimiento ha sido relativamente reciente¹³²⁵.

Sin embargo, la mayor parte de la normativa comunitaria reconoce el derecho a la información como garantía de la transparencia administrativa, que ayudará a denunciar el incumplimiento de las normas comunitarias si acaso fuera necesario¹³²⁶.

La premisa que valida la transferencia de datos entre países pertenecientes a la Unión Europea es equiparar el nivel de protección de datos¹³²⁷, ya que la transferencia

¹³²³ El salto a la llamada “era digital” pone de manifiesto una nueva realidad propiciada por nuevas tecnologías. En aras de alcanzar un mínimo de eficacia en su utilización es necesario implicar a “todos” los países donde existan computadoras; toda vez que, aún en presencia de legislaciones internacionales sensibles y diligentes. En este sentido, SIEBER señala textualmente que: “(...) bastaría sólo con que un ordenamiento jurídico no atendiera a la cobertura de las lagunas legales para que el esfuerzo de los demás resultase baldío (...)”, SIEBER, U.: *The International Handbook on Computer Crime*, New York, 1986, pp. 36, 147 y ss.

¹³²⁴ Ciertamente algunos Estados alemanes han ordenado ya un derecho de este tipo: es el caso de la Ley de 10 de marzo de 1998 del LAND de BRANDERBURGO sobre Acceso a Documentos e Información, o la Ley de 15 de octubre de 1999 del LAND de BERLÍN, sobre Libertad de Información; sin embargo, la legislación federal sigue anclada en la regulación del derecho de acceso por las partes del procedimiento.

¹³²⁵ El gobierno laborista británico presentó el 6 de abril de 2000 en la Cámara de los Lores un proyecto de Ley sobre Acceso a la Información Pública, basado en el Libro Blanco, AA.VV.: *Your right to Know-The Governments proposals for a Freedom of Information Act*, The Stationery Office, London, 1997.

¹³²⁶ Vid. MUÑOZ MACHADO, S.: *El Estado, el Derecho Interno y la Comunidad Europea*, Civitas, Madrid, 1986, pp. 128 y ss.

¹³²⁷ Frente a la transferencia de datos a países cuyo nivel de protección no resulte correspondiente, la Directiva del Parlamento y del Consejo europeo ha comenzado la adopción de medidas tendentes a paliar este problema emergente “cuando lo exija la protección de un interés público importante, por ejemplo en casos de transferencia internacional de datos entre las administraciones fiscales (...)”, Preámbulo de la Directiva 95/46/CEE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de octubre de 1995, relativa a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y la libre circulación de estos datos (Documento L281 de 23 de noviembre de 1995). Para ello, ENISA funciona como centro de

internacional “aparece prohibida” cuando el país de destino no ofrece un nivel de protección adecuado¹³²⁸.

Esta línea de protección se viene desarrollando desde que el plan de acción de eEurope ha incluido como prioridad la utilización de nuevas tecnologías¹³²⁹, en el ámbito

asesoramiento sobre cuestiones de seguridad de las redes y de la información tanto para los Estados miembros, como para las Instituciones de la Unión Europea. La función principal de ENISA es la mejora de la capacidad de los Estados miembros, para tratar de coadyuvar a combatir los problemas de seguridad de las redes y de la información sobre la base jurídica del Reglamento (CEE número 460/2004 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 10 de marzo de 2004, (Documento L 77, 13 de marzo de 2004).

¹³²⁸ Según el artículo 12 del Convenio 108/1981 del Consejo de Europa, la ausencia de fronteras, debería entrañar un nivel de tutela equivalente para los Estados miembros. En cuanto a los comentarios de la doctrina, *Vid.* GIANNACARI, A.: “L’ambito di applicazione della legge, l’importazione e l’esportazione dei dati personali” VV.AA.: *Diritto alla riservatezza e circolazione dei dati personali*, Coordinati per PARDOLESI, R., volume I, Milano, 2003, p. 234; y en el mismo sentido, ROSEMBUJ, T.: *Intercambio internacional de información tributaria*, Edicions Universitat de Barcelona, Barcelona, 2004, pp. 68 a 70.

¹³²⁹ Cuando hacemos referencia a las nuevas tecnologías, no solamente entendemos como tales la utilización de la Red, sino también las telecomunicaciones respecto de las que cabe destacar la liberalización pionera del Reino Unido. La TELECOMUNICATION ACT del año 1984 crea el OFFICE OF TELECOMMUNICATIONS (OFTEL), como un organismo consultor independiente con la responsabilidad de supervisar y estimular el programa de liberalización de las telecomunicaciones y asegurar un clima de competencia leal. Junto al OFFICE OF TELECOMMUNICATIONS se crean otros dos organismos: la DTI TELECOMMUNICATIONS DIVISION, responsable de la supervisión del programa de liberalización, y la DTI RADIO REGULATORY DIVISION, responsable de la planificación y distribución de radiofrecuencias, en este sentido, CHARLES, D.: *Technology and Competition in the International Telecommunications Industry*, Sciberras Pinter Publishers, London, 1989, pp. 135 y ss. Cabe destacar que el Reino Unido se preparó mucho antes que otros países europeos para enfrentar la competencia estadounidense. A comienzos de la década de los ochenta, los británicos emprendieron los primeros pasos para la reestructuración del sector de las telecomunicaciones y la regulación de la competencia, concediendo una segunda licencia de explotación de servicios, a la vez que se liberalizaba el mercado de terminales y de servicios de valor añadido. En el año 1981 se creó la BRITISH TELECOMMUNICATIONS ACT, iniciándose la política de liberalización británica, y a raíz de ello se consideró necesaria la privatización de la compañía nacional BRITISH TELECOM. De esta manera, era promulgada, en el año 1984, la segunda Ley, TELECOMMUNICATIONS ACT, que regularía la entrada de nuevos agentes en el mercado de los servicios. De esta época es la creación de OFTEL, como organismo regulador del mercado de las telecomunicaciones, y la creación de MERCURY, como segundo operador de telecomunicaciones, con libertad para tender su propia infraestructura. Entre los años 1982 y 1984 la liberalización afectaría al mercado de los equipos terminales. Una consecuencia importante de esta etapa ha sido el incremento experimentado por BRITISH TELECOM en determinados segmentos de mercado. BT ha ofrecido servicios y redes especiales (RDSI, SVA) mucho antes que cualquier otro operador europeo, lo que ha provocado, con el transcurso de los años, enormes dificultades para adaptar sus estándares y especificaciones a las normas europeas. Los servicios de valor añadido (SVA) se liberalizarían en el año 1982 como medida para promover su desarrollo, y como contrapartida a las restricciones impuestas para entrar en el mercado de servicios básicos. Finalmente, en el año 1991, el Gobierno publicaría el Libro Blanco, mediante el cual se privatizó completamente la compañía BT, y se concedieron nuevas licencias en los distintos mercados de servicios de telecomunicaciones, CRANDALL, R.: *Changing the Rules: Technological Change, International Competition and Regulation in Communications*, The Brookings Institution, Washington D.C., 1989, pp. 68 y ss.

de las administraciones europeas¹³³⁰, cuya acogida por el ordenamiento español ha sido ejemplar¹³³¹.

Una de las principales, entre muchas otras, ha sido la creación del “EUROPEAN DATA PROTECTION SUPERVISOR” cuyo objetivo principal, como su propio nombre lo indica, es supervisar el procesamiento de datos personales por instituciones u organismos comprendidos en el ámbito de las actividades de la Unión Europea (Unión Europea)¹³³², labor que lleva a cabo de las siguientes tres formas:

1. En primer lugar, mediante la supervisión: La detección y notificación de riesgos específicos puede producirse de oficio o mediante la notificación de tales riesgos específicos. Una vez alertado, el paso siguiente es la evaluación del tratamiento de los datos personales en relación con el Reglamento 45/2001¹³³³.

En la mayoría de los casos, este proceso da lugar a una serie de recomendaciones que la institución o el órgano debe aplicar a fin de garantizar el cumplimiento de las normas de protección de datos¹³³⁴;

¹³³⁰ eEurope 2002, una sociedad de información para todos, se trata de un proyecto preparado por el Consejo y la Comisión Europea para el Consejo de Feira, celebrado los días 19 y 20 de junio del 2002, cuyo ámbito general tiene como objetivo “poner a Europa en línea”.

¹³³¹ Ya desde el año 2003, el programa “españa.es” es un ejemplo de responsabilidad compartida en la puesta en marcha de la sociedad de la información. Recogiendo las recomendaciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en “e-GOVERNMENT STUDIES, The e-Government Imperative”, París, 2003.

¹³³² Su misión es garantizar la protección de las personas cuyos datos son tratados por las instituciones y órganos comunitarios, así como para dar información sobre la nueva legislación sobre protección de datos. Para ello, cuentan con el apoyo de una secretaría compuesta de unos 25 miembros del personal de diferentes países de la Unión Europea y los distintos perfiles profesionales. El Supervisor Europeo de Protección de Datos conoce e investiga las denuncias, lleva a cabo investigaciones y controles previos, además de publicar documentos sobre diferentes aspectos de la protección de los datos pertinentes a su trabajo. Cabe destacar que el Supervisor Europeo de Protección de Datos no es competente para las cuestiones en el plano nacional.

¹³³³ Cfr. con el Reglamento (CEE no 45/2001 del Parlamento Europeo y del Consejo de 18 de diciembre de 2000 relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales por las instituciones y los organismos comunitarios y a la libre circulación de estos datos.

¹³³⁴ El Supervisor Europeo de Protección de Datos también recibe quejas de los funcionarios de la Unión Europea, así como de otras personas que consideren que sus datos personales han sido mal administrados por una institución u organismo comunitario, y si la queja es admisible, el Supervisor Europeo de Protección de Datos lleva a cabo una investigación cuyos resultados se comunican a la organización querellante, para adoptar las medidas necesarias.

2. En segundo lugar a través del asesoramiento: El Supervisor Europeo de Protección de Datos asesora a las instituciones de la Unión Europea y los organismos sobre cuestiones de la protección de datos referidas a las propuestas de nuevas leyes, instrumentos de derecho, y comunicaciones que afectan a la protección de datos en la Unión Europea, así como la estimación del impacto que las nuevas tecnologías tienen sobre la protección de datos.

Durante los años 2005 y 2006, se estableció un claro enfoque en las propuestas destinadas a facilitar el almacenamiento y el intercambio de información de libertad, seguridad y justicia, pero a partir del año 2007, se ampliaron las prioridades, dando mayor importancia a otros ámbitos del Derecho comunitario, tales como las comunicaciones electrónicas y de la sociedad de la información.

Para cumplir con el examen de la protección de datos y su privacidad respecto del impacto de la nueva legislación propuesta, en el documento de política de 2005 se explica la manera de interpretar el alcance, métodos de trabajo y principales orientaciones a través de los siguientes instrumentos:

2.1. Instrumento de planificación: Cada año, en diciembre, el Supervisor Europeo de Protección de Datos publica una lista de sus prioridades para el próximo año. En ella se enumeran las más importantes propuestas de la Comisión, según la cual se podrá exigir una reacción oficial por parte del Supervisor Europeo de Protección de Datos.

2.2. El segundo y más importante instrumento es la opinión pública: mediante la emisión de opiniones sobre una base regular, el Supervisor Europeo de Protección de Datos establece una política coherente sobre la protección de datos. Las opiniones se dirigen no solo a los que participan en la negociación legislativa, sino también a los publicados en la Web, así como a través del Diario Oficial de la Unión Europea.

2.3. Un tercer instrumento de intervención es el Supervisor Europeo de Protección de Datos, cuya ocupación son las cuestiones relativas a la protección de datos, por ejemplo, en comunicaciones de la Comisión. Por otra parte, el Supervisor Europeo de

Protección de Datos también envía cartas y da presentaciones sobre temas específicos, por ejemplo ante de las comisiones del Parlamento Europeo¹³³⁵.

2.4. Un último instrumento que el Supervisor Europeo de Protección de Datos tiene a su disposición es la posibilidad de intervenir en los casos ante el Tribunal de Justicia, el Tribunal de Primera Instancia y el Tribunal de la Función Pública.

3. En tercero y último lugar, la cooperación: La competencia sobre cuestiones específicas y la colaboración con otras autoridades de protección de datos puede implicar repercusiones en la interpretación de una disposición de la Directiva 95/46, que ha sido aplicado en las leyes nacionales, como también puede ser pertinente en los casos en que denuncias similares se han puesto en marcha en varios Estados miembros. El objetivo del Supervisor Europeo de Protección de Datos es promover la coherencia en la protección de los datos personales.

El Supervisor Europeo de Protección de Datos también participa en la labor para garantizar una buena protección de los datos, que abarca la cooperación policial y judicial. Esto incluye la asistencia a una serie de reuniones de las Autoridades Comunes de Control de los sistemas de información sobre el tercer pilar¹³³⁶.

En conclusión, el derecho a la protección de datos en Europa es un derecho fundamental, y las personas cuyos datos personales son tratados, tienen la observancia de esos derechos en el plano nacional, así como sobre el nivel de las instituciones y órganos comunitarios, por parte de las autoridades de Protección de Datos, en este sentido surge el Supervisor Europeo de Protección de Datos como un organismo de la misma naturaleza cuya función es velar por estos derechos en el ámbito de la Administración Europea.

¹³³⁵ Acerca del Parlamento Europeo, *Vid.* FIGUERUELO BURRIEZA, A.: “El Parlamento Europeo y su nueva circunstancia”, *Revista de las Cortes Generales*, número 61, 2004, pp. 221 a 246.

¹³³⁶ También es miembro del Grupo de Trabajo sobre la Policía, creado por la Conferencia Europea para la elaboración de los dictámenes en los asuntos del tercer pilar. Además, el Supervisor Europeo de Protección de Datos también ha tomado parte en reuniones de la Autoridad Común de Control del Sistema de Información SCHENGEN, que depende tanto del primer como del tercer pilar de la Unión Europea.

4.3. El deber de sigilo

Uno de los controles que mayor índice de seguridad pudiera aportar la Administración Tributaria española respecto del tratamiento de la información que tiene en su poder¹³³⁷, es el sigilo que deben observar los funcionarios que manejan dichos datos¹³³⁸, lo cual es un valor ampliamente defendido por doctrina y jurisprudencia¹³³⁹.

¹³³⁷ Aunque a simple vista pareciera menos desarrollado que otros sistemas europeos, en comparación con el sistema británico, clásicamente presidido por el “secreto”, resulta más evolucionado de cara a la realidad, toda vez que en este se produce una cierta diferencia entre la realidad constitucional y la realidad social; primero porque hasta hace muy poco tiempo el *rule of law* se había mantenido ajena al sometimiento al Derecho, en segundo lugar porque igualmente ha sido el reconocimiento de los Derechos Fundamentales que protegen a la esfera privada de la persona en este ordenamiento, y en tercer y último lugar por la discordancia existente entre la forma de gobierno inglesa y las conclusiones que se extraen del estudio del régimen jurídico de los servicios de información. WILLIAMS, D.: *Not in the public interest. The problem of security in Democracy*, Hutchinson, London, 1965; en el mismo sentido, BIRKINSHAW, P.: *Government and information: the Law relating to Acces, Disclosure and Regulation*, Butterworths, London, 1990; y del mismo autor: *The Law, the Practice an the Ideal*, 3º edition, Butterworths, London, 2001.

¹³³⁸ La primera regulación en materia fiscal fue realizada por la Ley 50/1977, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, considerada por la famosa Sentencia del Tribunal Constitucional 110/1984, cuando señala que “(...) el artículo 18.1 de la Constitución hay que entender que impide las injerencias en la intimidad “arbitrarias o ilegales (...)”, Fundamento Jurídico 8º, afectación ilegítima que el Tribunal consideró que no se había producido en el caso enjuiciado porque ésta tuvo lugar por “imperativos de interés público” (la tutela del artículo 31.1 de la Constitución Española y al amparo una Ley (la Ley 50/1977) que establecía las garantías necesarias en el desarrollo de las actuaciones de obtención de información. Tales garantías, que se enuncian en el Fundamento Jurídico 6, son, en síntesis, las que siguen: a) la competencia del órgano; b) el ámbito de actuación (sujetos investigados, objeto de la investigación, alcance y fecha de la misma); c) procedimiento; e) límites a la cesión de los datos obtenidos; y d) deber de sigilo de las autoridades y funcionarios. Adoptada en el artículo 11.6 de la anterior Ley General Tributaria; y en la actualidad por el artículo 96.1. “Los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración Tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros (...)”; en concordancia con la Ley General Tributaria, artículo 18.1. “Los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración Tributaria tienen carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros (...) Cuantas autoridades, funcionarios u otras personas al servicio de la Administración Tributaria tengan conocimiento de estos datos, informes o antecedentes estarán obligados al más estricto y completo sigilo respecto de ellos, salvo en los casos previstos en las leyes (...)”.

¹³³⁹ De nuevo la Sentencia del Tribunal Constitucional Sentencia Tribunal Constitucional 110/1984, de 26 de noviembre; esta vez, acerca del deber de sigilo “(...) que pesa sobre quienes tengan conocimiento por razón de su cargo de los datos descubiertos en la investigación, asegurando al máximo, en los límites de lo jurídicamente posible, la efectividad del secreto (...)”.

Si bien el deber de sigilo se desprenda de varias normativas que lo contemplen de manera indirecta¹³⁴⁰, no es hasta el año 1940 cuando entra en vigor la Ley de Reforma del Sistema Tributario¹³⁴¹.

Posteriormente, y de forma definitiva se regula el deber de sigilo respecto de los funcionarios pertenecientes al ordenamiento tributario¹³⁴², a propósito de la entrada en vigor de la Ley 50/1977 de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal¹³⁴³, a la que siguieron la Ley 10/1985, de 26 de abril¹³⁴⁴; la Ley 14/1985, de 19 de mayo de Régimen Fiscal de Determinados Activos Financiero¹³⁴⁵, y su Reforma Parcial¹³⁴⁶.

¹³⁴⁰ Dicho deber también se desprende de manera indirecta de otras disposiciones normativas, tal es el caso de las normas que señalan el régimen disciplinario de los funcionarios públicos, en donde se establecen limitaciones, bien con carácter general para todo tipo de funcionario, bien para los integrantes de determinados cuerpos especiales relacionados con la gestión de los tributos. En este sentido, RUÍZ GARCÍA, J.: *Secreto bancario y Hacienda Pública, Op. Cit.*, pp. 165 y 166.

¹³⁴¹ Ley de 16 de diciembre de 1940 (BOE 22-12-1940), de Reforma del Sistema Tributario, artículo 144: “Los funcionarios que intervienen en la formación y conservación del Registro de Rentas y Patrimonio y en la gestión de la Contribución sobre utilidades, sobre la Renta e Impuestos de Derechos Reales, vendrán obligados a guardar secreto profesional de los datos que conozcan por consecuencia de su función administrativa y en caso de violación incurrirán en el grado máximo de las penas fijadas en el Código Penal”.

¹³⁴² Aunque ya este deber era cumplido por los funcionarios públicos adscritos a Hacienda, en virtud de las distintas normativas que les eran de aplicación por razón de su condición de funcionarios públicos. En este sentido, CRUZ AMORÓS, M.: “Colaboración de las Entidades Financieras en la Gestión Tributaria”, *Op. Cit.*, p. 234; *Vid.* también MANTERO SÁENZ, A. y CUESTA RODRÍGUEZ, M.: *Procedimiento en la Inspección Tributaria, Op. Cit.*, p. 62 y ss.

¹³⁴³ Como vimos en su momento, la Ley 50/1977 de 14 de noviembre (BOE 16-11-1977), de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal estableció el deber de colaboración de las entidades bancarias al tiempo de regular de forma directa el deber de sigilo de los funcionarios al servicio de la Hacienda Pública, artículo 42.3: “Los datos o informaciones obtenidas de la investigación sólo podrán utilizarse a los fines tributarios (...) Cuantas autoridades y funcionarios tengan conocimiento de estos datos estarán obligados al más estricto y completo sigilo respecto de ellos, salvo en los casos citados, en que se limitarán a deducir el tanto de culpa. Sin perjuicio de las responsabilidades penales y civiles que pudieran corresponder, la infracción de este particular deber de sigilo se considerará siempre falta disciplinaria muy grave (...)”.

¹³⁴⁴ *Cfr.* con la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria incluye el deber de guardar secreto y sigilo en su artículo 111.6, no obstante las disposiciones contenidas en la Orden de 14 de enero de 1978, respecto de las Entidades de crédito y su deber de colaborar con la Administración Tributaria, artículo 7; el Real Decreto 3.255/1978 de 29 de diciembre sobre nueva denominación y funciones del cuerpo especial de la gestión de Hacienda Pública, artículo 2; la Circular de la Dirección General del Ministerio de Hacienda de 15 de octubre de 1980; la Ley 5/1983 de 29 de junio de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, artículo 27.4; y la Ley 9/1983 de 13 de julio de Presupuestos Generales del Estado, artículo 36.4.

¹³⁴⁵ *Cfr.* con la Ley 14/1985, de 19 de mayo, de Régimen Fiscal de Determinados Activos Financiero, disposición adicional 1.4; desarrollado por Real Decreto 2.027/1985, de 23 de octubre, sobre el Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros.

Antes de continuar, es conveniente realizar una precisión. Hemos aludido al sigilo como sinónimo del deber de guardar secreto, pues bien, además de este deber de sigilo, también es necesario incluir el hecho mismo de guardar tales secretos, pero ambos, el deber y el hecho, son dos conceptos diferentes¹³⁴⁷.

La mayor amplitud del “deber de guardar secreto” condiciona que además de los hechos con trascendencia tributaria, la Administración deba guardar silencio en lo tocante a otro tipo de datos, como son los datos familiares, personales, ideológicos y de actividad negocial, entre otros¹³⁴⁸.

De esta misma forma ha sido interpretado por la jurisprudencia¹³⁴⁹, quien entiende que: “(...) deber de sigilo que pesa sobre quienes tengan conocimiento por razón de su cargo de los datos descubiertos en la investigación, asegurando al máximo, en los límites de lo jurídicamente posible, la efectividad del secreto (...)”¹³⁵⁰.

No obstante, el deber y el hecho de guardar sigilo presentan la característica común de ser controles que deben ser observados por los funcionarios de la Hacienda

¹³⁴⁶ Cfr. con la Ley 25/1995, de 20 de Julio, de Modificación parcial de la Ley General Tributaria.

¹³⁴⁷ Tanto en la Ley articulada de Funcionarios Civiles del Estado, aprobado por Decreto 315/1964 (BOE 15-2-1964), de 7 de febrero, artículo 88 como en el Reglamento sobre Régimen Disciplinario de los Funcionarios de la Administración Civil del Estado, aprobado por Decreto 2.088/1969, de 16 de agosto, artículo 6.c), se consideraba falta muy grave del funcionario las violaciones del secreto profesional; sin embargo el Reglamento distingue el deber de sigilo cuando incluye, en el artículo 7.g), la violación del deber de sigilo como una violación de carácter grave; siguiendo la corriente del área Penal, cuyo Código preceptúa una sanción mayor para el caso de violaciones del secreto profesional.

¹³⁴⁸ Vid. LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria*, Op. Cit. p. 193 y nota 361.

¹³⁴⁹ Ya el Tribunal Supremo había sentenciado que: “(...) para discernir sobre la calificación de la falta según los tipos concretos de violación del secreto profesional y de no guardar el debido sigilo en cuanto a los asuntos que se conozcan por razón del cargo, respectivamente, artículo 6.e), y 7.g), del Reglamento (de Régimen Disciplinario de los Funcionarios de la Administración Civil del Estado), han de tenerse en cuenta diversos factores: así, el de situación preeminente del funcionario inculcado, el de las consecuencias dañosas para el interés público y las de servicio del organismo actuante en particular (...)”, Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de junio de 1980.

¹³⁵⁰ Y continúa diciendo que: “(...) este requisito (...), es tanto más importante cuanto que los datos obtenidos tampoco eran totalmente secretos (...)”; y más adelante, respecto al deber de sigilo señala que “(...) los funcionarios públicos deben mantener el deber de sigilo, ya que estarán “(...) sometidos, (...) a severas responsabilidades de todo tipo si infringen el deber de sigilo a que la Ley les obliga (...), por su condición de servidores del Estado, merecen en principio, y admitiendo por supuesto que puedan existir excepciones, una confianza en que cumplirán honestamente con el deber que su cargo les impone (...)”, Sentencia del Tribunal Constitucional 110/1984 de 26 de noviembre, Fundamento Jurídico 7.

Pública y que ambos persiguen una misma finalidad, como es la de preservar la protección jurídica de determinados datos de los contribuyentes.

Para el contribuyente el control interno supone una garantía de carácter sustantivo o material¹³⁵¹ que no necesariamente ha de considerarse como de simple ejercicio negativo, sino también como la posibilidad de controlar la información en poder de la Administración Tributaria, lo cual viene reforzado por la garantía sancionadora de la norma ya que su incumplimiento conlleva una falta disciplinaria muy grave, con independencia de las responsabilidades civiles y penales que pueda generar¹³⁵².

Entre los deberes y faltas puede darse una estrecha relación y, en ocasiones, no es posible concebir el alcance de la comisión de unas sin tener presente las otras, todas sujetas a control y eventuales sanciones en los casos de infidelidad en la custodia de los documentos.

En efecto, la revelación de secretos e informaciones, así como la infidelidad en la custodia de los documentos son conductas tipificadas incluso como delitos en el Código Penal español¹³⁵³.

Realmente, la severidad en el castigo para los funcionarios que vulneren el deber de sigilo¹³⁵⁴, representa una buena manera de garantizar que no incurrirán en tales

¹³⁵¹ “(...) Las potestades de la Administración están sujetas a límites que podríamos llamar de carácter sustantivo o material (...) y a su vez subdivide este grupo en otros principios ya aplicados por el Derecho administrativo como (...) los deberes de sigilo (...)”, en SÁNCHEZ SERRANO, L.: “En torno a la función comprobadora de la Administración Pública en la Gestión de los Tributos”, *Op. Cit.*, pp. 582 y ss.

¹³⁵² Al respecto, LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: “La protección de los datos personales y la información en poder de la Hacienda Pública”, AA.VV.: *II Congreso Mundial de Derecho informático: España, cuna de un mundo global*, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 2002.

¹³⁵³ Delito tipificado en el artículo 417 del Código Penal: “La autoridad o funcionario público que revelare secretos o informaciones de los que tenga conocimiento por razón de su oficio y que no deban ser divulgados incurrirá en la pena de multa de doce a dieciocho meses e inhabilitación especial para empleo o cargo público por tiempo de uno a tres años. Si de la revelación resultare daño para la causa pública o para tercero (...)”. Por su parte, el Código Penal en sus artículos 140, 267 y 368, así como la Ley de Enjuiciamiento Criminal en los artículos 259, 262 y 417, contemplan sanciones por el incumplimiento de los deberes de guardar secreto y sigilo de los funcionarios.

¹³⁵⁴ Los supuestos de infracciones administrativas por violación del deber de secreto y sigilo se contemplan en el artículo 80 de la Ley Articulada de Funcionarios Civiles del Estado, aprobada por el Decreto 315/1964, de 7 de febrero; así como el artículo 88 del Reglamento sobre Régimen Disciplinario de los Funcionarios de la Administración Civil del Estado, aprobado por el Decreto 2088/1969, de 16 de agosto. Cabe destacar que dichas normas resultan aplicables a los funcionarios públicos en general.

conductas¹³⁵⁵, aunque sería esperable que esta severidad alcanzara también a la legislación tributaria¹³⁵⁶.

El acceso a la información tributaria por las instituciones públicas, para los fines señalados en la de la Ley General Tributaria, trae como consecuencia que los funcionarios al servicio de las mismas accedan de forma bien se directa o indirecta a la misma y la Administración pública como garante de los derechos de los administrados está en la obligación de garantizar la confidencialidad de la información tributaria y su uso adecuado¹³⁵⁷.

No podemos cerrar el punto correspondiente al deber de sigilo y, por añadidura, al deber de secreto, sin mencionar lo relativo de su control, de manera que “(...) la ruptura de tal deber -de secreto y sigilo- tiene como razón de ser la existencia de un interés superior que es el interés público; este interés público puede estar representado por el poder legislativo, el ejecutivo o el judicial (...)”¹³⁵⁸. En este sentido la concurrencia de un mandato legal con un interés público inexcusable, los datos e informes pueden ser descubiertos.

¹³⁵⁵ Vid. HERRERA MOLINA, P. M.: *La potestad de información sobre terceros*, *Op. Cit.*, pp. 219 a 220.

¹³⁵⁶ “(...) No se ha añadido nada en la nueva legislación respecto al contenido y significado de los deberes de sigilo y secreto de los funcionarios de la Administración (...) tal desigualdad en la evolución legislativa implica el peligro a mi juicio, de transformar la participación del contribuyente en mera utilización (...)”, en AGULLÓ AGÜERO, A.: “Intercambio de información tributaria y Derecho de la Información (Notas sobre la incorporación al derecho interno de las Directivas Comunitarias en materia de Intercambio de Información”, *Op. Cit.*, p. 48.

¹³⁵⁷ Tal deber es impuesto por el artículo 95.3 de la Ley General Tributaria y en el mismo precepto se establece un deber de los funcionarios actuantes, en los siguientes términos: “Cuantas autoridades o funcionarios tengan conocimiento de estos datos, informes o antecedentes estarán obligados al más estricto y completo sigilo respecto de ellos, salvo en los casos citados. Con independencia de las responsabilidades penales o civiles que pudieran derivarse, la infracción de este particular deber de sigilo se considerará siempre falta disciplinaria muy grave”.

¹³⁵⁸ Vid. MANTERO SÁENZ, A. y CUESTA RODRÍGUEZ, M.: *Procedimiento en la Inspección Tributaria*, *Op. Cit.*, pp. 66 y 67.

4.3.1. El carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria

Hemos señalado las particularidades (o las contradicciones) que surgen del alcance de los deberes de transparencia y secreto, como principios coexistentes en un sistema armónico de Derecho Público¹³⁵⁹.

La convivencia se verifica cuando surge la necesidad de guardar en secreto los datos y no cederlos salvo en circunstancias determinadas, como por ejemplo el intercambio de información entre administraciones, tema que hemos visto como una de las vías de obtención de información respecto de la obtención de información tributaria¹³⁶⁰.

En este momento, nos proponemos estudiar el carácter reservado de la información como régimen general y observaremos el resto de las excepciones, en el entendido de que, aún cuando son cada vez más, la regla sigue siendo conservar dichos datos en poder de la Administración Tributaria.

La afección de datos tributarios a un fin, ha experimentado una vertiginosa evolución¹³⁶¹ hasta la regulación actual, que establece la concordancia entre el motivo por

¹³⁵⁹ Como señalara SÁINZ MORENO “(...) existe en el derecho público una fuerte tensión entre los principios de transparencia y de secreto (...)”, en SÁINZ MORENO, F.: “Secreto e información en el Derecho Público”, AA.VV.: *Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje al Profesor Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA*, Op. Cit., p. 2864.

¹³⁶⁰ No obstante, LUCAS DURÁN señala textualmente que: “(...) no parece tener mucho sentido que las Administraciones Públicas no puedan ser destinatarias de la cesión de los datos recabados por otras Administraciones, para el ejercicio de competencias diferentes a las que desempeña la que recabó los datos (...)”, en LUCAS DURÁN, M.: *El acceso a los datos en poder de la Administración Tributaria*, Op. Cit., pp. 254.

¹³⁶¹ Para un análisis pormenorizado acerca de la evolución que ha experimentado la utilización de la información, es conveniente consultar LÓPEZ MARTÍNEZ, J: *Los deberes de información tributaria*, Op. Cit., pp. 197 y ss.; y *La información en poder de la Hacienda Pública: obtención y control*, Op. Cit., pp. 193 y ss. En dichas obras se puede observar el cambio que experimentó la Ley General Tributaria '63 con la reforma que introdujo la Ley 25/1995 en su artículo 113, y que aclaraba el contenido de la anterior disposición, en cuanto “amplía los vehículos de obtención de la misma”, y precisa los perfiles aplicables a dicha transferencia, aún cuando critica el rango normativo requerido por la Ley Orgánica de Regulación del Tratamiento Automatizado de los Datos de Carácter Personal de 29 de octubre de 1992, artículo 19: “(...) no serán cedidos (...) para el ejercicio de competencias diferentes o competencias que versen sobre materias distintas, salvo cuando la cesión hubiese sido prevista por las disposiciones de creación del fichero o por disposición de igual o superior rango (...)” ya que, siguiendo a LÓPEZ-IBOR MAYOR, deslegalizaría el desarrollo de derechos esenciales, al margen de una posible alteración del régimen jurídico en virtud del cual se han cedido dichos datos, en LÓPEZ-IBOR MAYOR, V.: “Los límites al derecho fundamental de la

el cual se realiza la obtención de la información y su destino final, erigiéndose como una verdadera garantía para el ciudadano¹³⁶².

Como veremos, esta garantía lleva implícita el segundo juicio de ponderación que debe realizar el legislador, al poner en equilibrio la balanza de los intereses que entran en juego, cuando se trata de la obtención y el tratamiento de la información.

Para un oportuno análisis del carácter reservado de los datos, lo primero es delimitar el objeto de estudio, posteriormente, el aspecto subjetivo y finalmente, las condiciones de cesión y uso de la información del contribuyente en poder de la Administración Tributaria.

1) El ámbito objetivo es la información sobre la cual recae el secreto fiscal, y se verifica en razón de la afectación de los datos a los únicos fines tributarios establecidos por la Ley General Tributaria¹³⁶³, la cual establece que la información de la Administración, cualquiera que sea el vínculo de obtención de la misma¹³⁶⁴, podrá ser utilizada para la efectiva aplicación de los tributos¹³⁶⁵.

autodeterminación informativa en la Ley Española de Protección de Datos”, *Actualidad Tributaria*, número 8, 1993, pp. 1 y ss. En esta evolución del tratamiento legislativo a la cesión de datos, no se olvida dedicar especial atención a la cesión de información a Jueces y Tribunales y el peregrinaje que desencadenaron los cambios sufridos desde la Ley 25/1995 en cuanto al tratamiento de las cesiones. Y si en su momento LÓPEZ MARTÍNEZ mostraba cierto deseo de reforzar las garantías de cesión, cuando demandaba una “petición expresa”, seguramente no comulga con la nueva regulación que enseguida pasamos a analizar.

¹³⁶² “(...) Por tanto, la información obtenida sólo debe ser utilizada para aquellas actividades que, auspiciadas por el interés general, justifiquen las limitaciones indicadas (...)”, en LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *La información en poder de la Hacienda Pública, obtención y control*, *Op. Cit.*, pp. 197 y 198.

¹³⁶³ Según el artículo 95.1 de la Ley General Tributaria: “Los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración Tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros (...)”.

¹³⁶⁴ Ver los comentarios de LÓPEZ MARTÍNEZ respecto a la Ley 25/1996, de reforma de la Ley General Tributaria '63 que mantiene el mismo sentido en la Ley actual; en LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *La información en poder de la Hacienda Pública: obtención y control*, *Op. Cit.*, p. 193.

¹³⁶⁵ Además de la efectiva aplicación de los tributos, esta reserva de los datos en poder de la Administración, engloba precios públicos y otros recursos de derecho privado gestionados por la Administración Tributaria en vía voluntaria o ejecutiva, según PÉREZ ROYO, F., y AGÜALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, *Op. Cit.*, p. 427.

2) Una vez delimitado el objeto de estudio, podemos determinar a quién y sobre quién recae el deber de guardar la reserva, es decir, considerar el ámbito subjetivo, que es representado en su parte activa por la Administración Tributaria, en tanto que unidad comprometida a guardar los datos de los contribuyentes, éstos, los contribuyentes, sobre quienes recae esta protección frente a terceros, esto es, los demás particulares¹³⁶⁶.

En este punto cabe destacar la cuestión irresoluta que demanda LUCAS DURÁN, acerca de si los terceros pueden acceder a la información de otras personas por cuenta y autorización del propio interesado¹³⁶⁷.

Si obtuviésemos una respuesta afirmativa a este planteamiento, se haría necesario decidir si será tipificada como ilícita cualesquier intrusión que escape al listado de excepciones que estudiaremos en seguida¹³⁶⁸, o por el contrario, le será otorgada una consideración homónima al propio contribuyente.

¹³⁶⁶ Terceros no incluidos en el listado de excepciones que veremos más adelante. Si bien, puede llegar a considerarse terceros a otras administraciones, o a los órganos jurisdiccionales, se excluyen dentro del rubro al cual hacemos alusión, toda vez que su régimen es diferente al de otros particulares en este aspecto.

¹³⁶⁷ Al respecto, se hace conveniente distinguir cesión y comunicación como dos términos afines que podrían llevar a confusión; y es que, para APARICIO SALOM se precisa que ambos conceptos son términos extrajurídicos, refiriéndose la comunicación de datos como “(...) la conducta consistente en informar a alguien sobre el contenido del tratamiento, lo que supone la tipificación de la conducta de informar sobre los datos que están sometidos al tratamiento y permitir a alguien que acceda a la información. Y la cesión, como la pérdida de lo que se cede; lo que supone la entrega a otro de algo que se tenía con anterioridad por cualquier causa (...)”, en APARICIO SALOM, J.: *Estudio sobre la Ley Orgánica de Protección de Datos de Carácter Personal*, Aranzadi, 2002, pp. 133 y 134. Nosotros nos decantamos por la tesis en contra, que sostiene que “(...) la calificación extrajurídica de los términos tiene, no obstante, especial significación, pues permite interpretar el término cesión de forma no estrictamente técnica. Y aunque, adolezca de la debida corrección, el uso del vocablo comunicación, junto con el de cesión, supone la adopción de un significado que no coincide con el tradicional adoptado por el Derecho (...) La comunicación de la información supone, más que un traspaso strictu sensu, la puesta en conocimiento de un tercero. Es decir, se trata de que la información pueda transmitirse sin tener que perderse, dado que se trata de un bien cuya tenencia solamente puede ser única. De todo esto, se deduce, por tanto, que no es posible adoptar un criterio restrictivo en la interpretación de los términos cesión y, por ende, comunicación, sino que, por el contrario, es necesario adoptar una posición amplia, que incluya todos los supuestos en los que la información fluya más allá de los límites de su tenedor inicial (...)”, en MESSÍA DE LA CERDA BALLESTEROS, J.: *«La cesión o comunicación de datos de carácter personal»*, Civitas, Madrid, 2003, p. 41. No obstante, llama la atención la distinción que realiza el legislador cuando enumera las excepciones al carácter de reserva tributario, ya que en el caso de jueces y tribunales se realiza una “cesión”, mientras que en el resto se realiza una “excepción”.

¹³⁶⁸ Para DAVARA RODRÍGUEZ “(...) las restricciones y limitaciones al libre ejercicio de estos derechos, están basadas en la permisividad a que nos puede llevar una interpretación amplia del artículo 9, apartado a) del Convenio Europeo de Protección de Datos, el que especifica que podrán dejarse sin efecto los derechos que predica para proteger la seguridad del Estado, para la seguridad pública, para los intereses

Aún cuando lo esperable sería decantarse por la última alternativa, dotada de un previo, libre¹³⁶⁹, consciente¹³⁷⁰, específico¹³⁷¹ e inequívoco¹³⁷² consentimiento por parte del interesado, las fuertes sanciones que pesan sobre los funcionarios que realicen interpretaciones extensivas, consideradas vulneraciones a su deber de sigilo, seguramente les influyen a ponderar más favorablemente la interpretación literal de la norma.

3) En cuanto a las condiciones de cesión y uso de la información con otros organismos, a cuyos intereses protegidos el legislador les ha adjudicado el peso suficiente como para considerarlas excepciones dignas de romper con la normativa general¹³⁷³, merecedoras un trato diferente podemos decir que se encuentran taxativamente ubicadas en la Ley General Tributaria¹³⁷⁴.

Estas excepciones tendrían que cumplir con tres requisitos necesarios o concurrentes para que proceda tal tipo de colaboración: en primer lugar que la solicitud se produzca una vez agotadas todas las vías alternas de obtención de información; en segundo lugar que una vez cumplida esta condición, la resolución de solicitud cumpla a

monetarios del Estado o para la represión de los delitos, en consonancia con el artículo 14 de la Propuesta de Directiva que le amplía y complementa bajo el epígrafe de : Excepciones al derecho de acceso del interesado a los ficheros del sector público indica que se podrán limitar por ley los derechos de información y acceso de los ciudadanos a los ficheros, por motivos relacionados con la seguridad del Estado, la defensa, actuaciones penales, la seguridad pública, un interés económico y financiero imperativo (...)", en DAVARA RODRÍGUEZ, M.: "La Ley española de protección de datos (Ley Orgánica de Regulación del Tratamiento Automatizado de los Datos de Carácter Personal) ¿Una limitación al uso de la informática para garantizar la intimidad?", *Actualidad Jurídica Aranzadi*, número 76, 1992, p. 3.

¹³⁶⁹ En cuanto a la consideración de que debe considerarse homónima al propio contribuyente, *Vid.* MESSÍA DE LA CERDA BALLESTEROS, J.: *La cesión o comunicación de datos de carácter personal*, *Op. Cit.*, pp. 222, 223 y 225.

¹³⁷⁰ Por todos, ORTÍZ RAFAEL, I.: *Derecho de la contratación electrónica*, Civitas, Madrid, 2001, p. 276.

¹³⁷¹ *Vid.* MESSÍA DE LA CERDA BALLESTEROS, J.: *La cesión o comunicación de datos de carácter personal*, *Op. Cit.*, pp. 241.

¹³⁷² Así se manifiesta, TÉLLEZ AGUILERA, A.: *La protección de datos en la Unión Europea. Divergencias normativas y anhelos unificadores*, Edisofer, Madrid, 2002, p. 151.

¹³⁷³ Para LÓPEZ GETA, "(...) siempre va a haber una razón de peso que pueda justificar una excepción al carácter reservado de la Administración (...)", en LÓPEZ GETA, J.: "Los Juzgados y Tribunales: el artículo 113.1 de la Ley General Tributaria", *Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, número 4, 1996.

¹³⁷⁴ *Cfr.* con el artículo 95.1 de la Ley General Tributaria.

cabalidad con los requisitos formales, y como requisito de fondo; y en tercero y último lugar, se exige que la solicitud se encuentre suficientemente motivada para poder efectuar el juicio de ponderación particular.

Cuando se trata del tema de cesión de datos, ubicamos por una parte la cesión de información a jueces y tribunales respecto de los delitos perseguidos de oficio, y por otra, la colaboración con otras administraciones, que se produce cuando del segundo juicio de ponderación al que nos referíamos se ven favorecidos los siguientes intereses¹³⁷⁵:

a) Cumplimiento de obligaciones fiscales¹³⁷⁶:

a.1. Con otras administraciones tributarias, cuando la colaboración sea circunscrita al ámbito de sus competencias,

a.2. Recaudación de recursos públicos no tributarios, para la correcta identificación de los obligados al pago: Órganos o entidades de derecho público encargados.

b) Lucha contra el fraude en la obtención de cuotas y disfrute de las prestaciones:

b.1. Inspección de Trabajo y Seguridad Social,

b.2. Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias,

b.3. Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo

b.4. Secretaría de las comisiones b.2 y b.3.

c) Lucha contra el fraude relacionado con fondos públicos españoles o europeos: Administraciones públicas y comisiones parlamentarias.

¹³⁷⁵ Ésta conflictiva excepción ha sido analizada ampliamente por ORTÍZ LIÑÁN, J.: “Cesión de información tributaria a Jueces y Tribunales para la ejecución de resoluciones judiciales firmes”, *Revista del Centro de Estudios Fiscales*, número 15, 1999, pp. 20 y ss.

¹³⁷⁶ Aún cuando no necesariamente, así RUÍZ GARCÍA señala que “(...) aparece claro, sin embargo, qué debe entenderse por fines tributarios (...)”, en *Secreto bancario y Hacienda Pública, Op. Cit.*, pp. 175.

d) Intereses particulares de algún menor de edad:

d.1. Ministerio Fiscal,

d.2. Jueces y Tribunales,

e) Fiscalización de la Agencia estatal de Administración Pública: Tribunal de Cuentas;

f) Ejecución de resoluciones judiciales firmes: Jueces y Tribunales¹³⁷⁷;

g) Manifestación de voluntad de los obligados tributarios: Administraciones públicas.

Es de suponer que el órgano peticionario comprendido en la recién apuntada lista, ha realizado el juicio de ponderación antes de enviar su solicitud para que pueda proceder la correspondiente excepción a la regla general de la Ley General Tributaria¹³⁷⁸.

¹³⁷⁷ Además de la cesión de datos para la investigación de delitos perseguibles de oficio, la Administración Tributaria prestará su colaboración con Jueces y Tribunales para la ejecución de resoluciones judiciales, siempre y cuando éstas sean: sobre sentencias firmes, y motivadas las razones de la solicitud. Queda la duda de saber si la expresa mención acerca de la motivación significa que no se exija en el resto de los supuestos. No está de más apuntar que, si fuera de esta forma, la Administración cedente ni podría controlar la ponderación realizada por el órgano peticionario.

¹³⁷⁸ Según el artículo 95.1 de la Ley General Tributaria: “1. Los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración Tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo que la cesión tenga por objeto: a) La colaboración con los órganos jurisdiccionales y el Ministerio Fiscal en la investigación o persecución de delitos que no sean perseguibles únicamente a instancia de persona agraviada; b) La colaboración con otras Administraciones tributarias a efectos del cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias; c) La colaboración con la Inspección de Trabajo y Seguridad Social y con las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social en la lucha contra el fraude en la cotización y recaudación de las cuotas del sistema de Seguridad Social, así como en la obtención y disfrute de prestaciones a cargo de dicho sistema; d) La colaboración con las Administraciones Públicas para la lucha contra el delito fiscal y contra el fraude en la obtención o percepción de ayudas o subvenciones a cargo de fondos públicos o de la Unión Europea; e) La colaboración con las comisiones parlamentarias de investigación en el marco legalmente establecido; f) La protección de los derechos e intereses de los menores e incapacitados por los órganos jurisdiccionales o el Ministerio Fiscal; g) La colaboración con el Tribunal de Cuentas en el ejercicio de sus funciones de fiscalización de la Agencia Estatal de Administración Tributaria; h) La colaboración con los jueces y tribunales para la ejecución de resoluciones judiciales firmes. La solicitud judicial de información exigirá resolución expresa en la que, previa ponderación de los intereses públicos y privados afectados en el asunto de que se trate y por haberse agotado los demás medios o fuentes de conocimiento sobre la existencia de bienes y derechos del deudor, se motive la necesidad de recabar datos de la Administración Tributaria; i) La colaboración con el Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias, con la

De esta lista destaca la cesión de información a jueces y tribunales¹³⁷⁹, por la problemática que le ha venido acompañando, ya que no siempre ha estado suficientemente justificado respecto de algunos supuestos, como los relacionados con la investigación y persecución de delitos públicos, o de protección de los intereses de menores e incapacitados.

De las relaciones entre los Juzgados y la Administración Tributaria uno de los temas más álgidos ha sido el carácter especial en la colaboración para la ejecución de las resoluciones judiciales firmes, dada la dificultad de poder verificar el cumplimiento de un mínimo de garantías para el ciudadano, lo que se ha tratado de paliar mediante medidas cautelares, en cada caso particular.

4.3.2. La responsabilidad administrativa por daños y perjuicios

Una de las formas de garantizar el sigilo de la Administración consiste en disponer un régimen de resarcimiento económico por daños y perjuicios, causados respecto de una real fuga de información, devenida de la alteración de datos o de su uso fraudulento. Este régimen debe establecerse a través de una pormenorizada regulación que proteja esta delicada materia, mediante un tratamiento que recoja preceptos provenientes del área de daños.

Para responder a la demanda de regulación, hemos dicho que los funcionarios adscritos a la Administración Tributaria se encuentran sometidos al deber de sigilo (donde hemos encontrado comprendido el deber de secreto). En respaldo de dicha finalidad es

Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo y con la Secretaría de ambas comisiones, en el ejercicio de sus funciones respectivas; j) La colaboración con órganos o entidades de derecho público encargados de la recaudación de recursos públicos no tributarios para la correcta identificación de los obligados al pago; k) La colaboración con las Administraciones Públicas para el desarrollo de sus funciones, previa autorización de los obligados tributarios a que se refieran los datos suministrados”.

¹³⁷⁹ Vid. LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *La información en poder de la Hacienda Pública: obtención y control*, *Op. Cit.*, pp. 193 a 218; y LÓPEZ MARTÍNEZ, J., y ORTÍZ LIÑÁN, J.: “La cesión de información tributaria a Jueces y Tribunales. Un problema de ponderación de intereses en conflicto”, *Op. Cit.*, número 9, 2000.

necesario prever un régimen sancionador, para el caso que se produjese algún incumplimiento.

Las responsabilidades patrimonial y disciplinaria de las administraciones son materias estudiadas por el Derecho Público, al igual que las sanciones impuestas a los funcionarios, cuya función es la de garantizar al contribuyente el correcto uso de sus datos¹³⁸⁰, razón por la cual incluimos este apartado.

En efecto, esta es la materia consagrada por el artículo 106 de la Constitución Española en virtud de la cual se dicta la Ley 30/92 que prevé los artículos 142.3 y 145.2 con la finalidad de establecer por reglamento la efectividad procedimental a las Administraciones públicas, en cuanto responsabilidad patrimonial, antiguamente regulado por el Decreto de 26 de abril de 1957¹³⁸¹.

La responsabilidad patrimonial de la Administración es un instituto que a partir del *ius eminens*¹³⁸², ha experimentado una evolución que se puede sintetizar en cinco

¹³⁸⁰ La responsabilidad subsidiaria actúa sin perjuicio de la responsabilidad patrimonial derivada del funcionamiento de los servicios públicos exigible conforme a las normas del procedimiento administrativo, y sin que, en ningún caso, pueda darse una duplicidad indemnizatoria. Por parte de la doctrina administrativista, PARADA VÁZQUEZ, R.: “Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común”, AA.VV.: *Estudio, comentarios y texto de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre*, Marcial Pons, 1999, pp. 437 y ss., y MARTÍN REBOLLO, L.: *La responsabilidad patrimonial de la Administración en la Jurisprudencia*, Madrid, 1977, pp. 28 y ss.; y por parte de la doctrina tributaria, Vid. FERNÁNDEZ PACHECO, I.: “El procedimiento general para la determinación de la responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas”, *Revista La Ley*, número 2, 1994, p. 981; SANTABÁRBARA RUPÉREZ, J. y SIMÓN MATAIX, M.: “La responsabilidad patrimonial de la Administración del Estado: ¿Un nuevo mecanismo para solicitar la devolución de pagos tributarios realizados al amparo de normas inconstitucionales?”, *Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, 2001, p. 565; SIMÓN ACOSTA, E., CHECA GONZÁLEZ, C., GONZÁLEZ GARCÍA, E., LOZANO SERRANO, C.: “¿Nuevas vías para apreciar la responsabilidad patrimonial de la Administración por actuaciones en materia tributaria?”, *Jurisprudencia Tributaria*, 1999, pp. 1309 y ss.

¹³⁸¹ En materia de responsabilidad extra-contractual del Estado, el procedimiento de exigencia de responsabilidad patrimonial de la Administración del Estado había estado regulado por el Decreto de 26 de abril de 1957, en el Capítulo II del Título IV, “Indemnización por otros daños”, que desarrollaba la Ley de 16 de diciembre de 1954, de Expropiación Forzosa; y la regulación posterior a cargo de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado de la responsabilidad patrimonial de la Administración y de sus autoridades y funcionarios no supuso la modificación de las normas procedimentales del Reglamento de desarrollo de la Ley de Expropiación Forzosa de 1954.

¹³⁸² Cfr. GARRIDO FALLA, F.: “La responsabilidad patrimonial del Estado: ¿hasta dónde debe indemnizar?”, *Anales de la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas*, número 74, 1997, pp. 303 a 322.

etapas, en cuanto a la forma cómo se ha terminado con la “injustificable posición de inmunidad patrimonial de que, en general, disfrutaban los Entes públicos”¹³⁸³:

1) The King can do not wrong: La Administración y el poder público pertenecen a un mismo concepto en el cual no existe responsabilidad de ninguna especie en nombre de la soberanía que justifica cualquier acción estatal.

2) The King is still wrong, but...: Comienza a barajarse la posibilidad de que concurra una negligencia culposa. Aunque la Administración es aún inimputable, se verifica la responsabilidad patrimonial de la Administración surgida de un acto ilícito (responsabilidad o culpa extra-contractual)¹³⁸⁴, y la responsabilidad sólo cuando el hecho hubiera sido causado por medio de un agente especial¹³⁸⁵.

Obviamente, las actuaciones administrativas se producen por cuenta de un funcionario, de manera que son pocas las situaciones en las cuales se realiza tal encargo, ergo, pocos casos de responsabilidad.

3) Have to pay: En reemplazo de la imputación por culpa, se establece un sistema de responsabilidad patrimonial de la Administración objetiva y directa¹³⁸⁶.

¹³⁸³ Vid. CHECA GONZÁLEZ, C.: “La responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas: Alcance, delimitación y contenido de la misma”, AA.VV.: *Sentencias de Tribunal Supremo, Audiencia Provincial y otros Tribunales número 17/2003. Parte Comentario*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 2004, pp. 40 y ss.

¹³⁸⁴ Vid. el artículo 1902 del Real Decreto de 24 julio 1889, que textualmente señala: “El que por acción u omisión causa daño a otro, interviniendo culpa o negligencia, está obligado a reparar el daño causado”.

¹³⁸⁵ Cfr. con el artículo 1903 del Real Decreto de 24 julio 1889: “(...) El Estado es responsable en este concepto cuando obra por mediación de un agente especial; pero no cuando el daño hubiese sido causado por el funcionario a quien propiamente corresponda la gestión practicada, en cuyo caso será aplicable lo dispuesto en el artículo anterior. Las personas o entidades que sean titulares de un Centro docente de enseñanza no superior responderán por los daños y perjuicios que causen sus alumnos menores de edad durante los períodos de tiempo en que los mismos se hallen bajo el control o vigilancia del profesorado del Centro, desarrollando actividades escolares o extraescolares y complementarias. La responsabilidad de que trata este artículo cesará cuando las personas en él mencionadas prueben que emplearon toda la diligencia de un buen padre de familia para prevenir el daño”.

¹³⁸⁶ Las más innovadoras, las Administraciones de Régimen Local, ya que sobre la base del artículo 41 de la Constitución Republicana de 09 de diciembre de 1931; la Ley de Bases Municipal de 10 de julio de 1935, Gaceta de 12 de julio y su Texto Articulado de 31 de octubre, se establecen las bases normativas para determinar la responsabilidad civil de las Entidades Municipales. A esta normativa se debe sumar lo dispuesto por la Ley de Régimen Local de 1950, que por primera vez contempla el principio de

4) Consolidation: Introducida por la Ley de Régimen Jurídico de la Administración, y representada por la promulgación de la Carta Magna española¹³⁸⁷, garantiza la responsabilidad de la Administración, posibilitando su reclamo y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos¹³⁸⁸ en la correspondiente respuesta.

5) Promulgación de la Ley 30/1992¹³⁸⁹: Con la entrada en vigor de este texto legal se configura un derecho proclamado por la Constitución que amplía los supuestos de indemnizaciones¹³⁹⁰, hasta encontrar cobertura jurisdiccional para todos los niveles de Administración¹³⁹¹.

A partir de allí cualquier reclamación se debe intentar por la vía contencioso administrativa. Aún las materias objeto de una regulación especial¹³⁹². De otro modo se

responsabilidad patrimonial administrativa. Al régimen local se unió la materia de expropiación cuando se ofrecía indemnizar a los particulares por las lesiones que sufriesen tanto bienes como derechos señalados en artículo 121 de la Ley de Expropiación Forzosa de 16 de diciembre de 1954; en concordancia con el artículo 40 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado, de 26 de julio de 1957, que extendía la cobertura de la responsabilidad de la Administración a las lesiones que los ciudadanos soportasen en cualesquiera de sus bienes y derechos.

¹³⁸⁷ *Cfr.* con el artículo 9.3 de la Constitución Española.

¹³⁸⁸ *Vid.* el artículo 106.2 de la Constitución Española, que establece: “Los particulares, en los términos establecidos por la Ley, tendrán derecho a ser indemnizados por toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos, salvo en los casos de fuerza mayor, siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos”.

¹³⁸⁹ Según la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común; en aplicación de lo dispuesto por la Constitución Española, artículos 139 a 146, algunos parcialmente modificados por la Ley 4/1999, de 13 de enero.

¹³⁹⁰ “(...) el principio de responsabilidad patrimonial proclamado en el artículo 106 de la Constitución (...), conlleva un derecho de los llamados de configuración legal. Es decir, que no se trata de un derecho que derive directamente de la Constitución, sino que exige la interposición de una Ley, y es exigible, no en los términos abstractos establecidos en la Constitución, sino en los términos concretos en que figure en la ley ordinaria que lo regule (...)”, Sentencias del Tribunal Supremo de 1 febrero 1996; 5 febrero 1996; 27 octubre 1998; 11 marzo 1999; 13 enero 2000; y 12 julio 2001; y Sentencia del Tribunal Supremo Cataluña de 28 mayo 2002; entre otras.

¹³⁹¹ De esta forma lo ha interpretado la jurisprudencia: “(...) cuando se habla de la responsabilidad del Estado, se puede decir de las Administraciones Públicas, y en concreto de las Comunidades Autónomas (...)”, Sentencia del Tribunal Supremo de 22 noviembre 1996.

¹³⁹² Como es el caso de la responsabilidad de las actuaciones judiciales, apartado 4 del artículo 139 de dicha Ley 30/92, que reenvía el régimen aplicable a la Ley Orgánica del Poder Judicial.

seguiría el “lamentable peregrinaje jurisdiccional” que acusa la jurisprudencia¹³⁹³, y al que se veía sometido todo aquel que intentara una reclamación por indemnización¹³⁹⁴.

Como elementos fundamentales de exigencia de responsabilidad, esta Ley enuncia expresamente las siguientes:

1) La exigencia de responsabilidad directa a la Administración Pública a la que corresponda, por cuenta del propio interesado, o incluso de oficio.

2) La posibilidad de exigir responsabilidad derivada, siempre que el daño causado sea consecuencia de la actividad de las administraciones públicas.

3) La ampliación del concepto de restitución, que incluye la posibilidad de indemnización en especie.

4) Una vez que se ha producido la resolución del procedimiento administrativo queda abierta la posibilidad de acudir a la vía jurisdiccional para solicitar la responsabilidad patrimonial de las Administraciones públicas, si existiesen evidentes indicios de la relación de causalidad, valoración del daño y cálculo de la cuantía por concepto de indemnización.

En vista de que es el Estado quien tiene la competencia para dictar las bases del régimen jurídico de las Administraciones Públicas, el procedimiento administrativo común y el sistema de responsabilidad de todas las Administraciones públicas¹³⁹⁵, las

¹³⁹³ La Ley 30/1992 ha vuelto al sistema de unidad jurisdiccional instaurada en la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1956 debido a que, por una parte, se unificase el procedimiento de reclamación, y por la otra, que se verificara la economía procesal contra la que afecta dicho “peregrinaje”, En este sentido, Sentencia del Tribunal Supremo de 8 febrero 2001 seguida de las Sentencia del Tribunal Supremo de 6 julio 1983 y 1 julio 1986.

¹³⁹⁴ A este respecto resulta aplicable la normativa contenida en la LO 6/1998, de 13 julio respecto de la concurrencia de terceros en la determinación de la responsabilidad patrimonial; además del artículo 2.e) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, Ley 30/92, que incluye la exclusividad competencial de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa respecto de las demandas a la misma.

¹³⁹⁵ *Cfr.* con el artículo 149.1.18 de la Constitución Española, respecto a la legislación básica estatal que regula la función pública, encontramos la Ley 30/1984, de 2 de agosto, de Medidas para la Reforma de la Función Pública, modificada por la Ley 23/1988, de 28 de junio, la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, y la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, la Ley 9/1987, de 12 de junio, de Órganos de Representación, Determinación de las Condiciones de Trabajo y Participación del Personal al Servicio de las Administraciones Públicas, modificada por las leyes 7/1990 y 18/1994; la Ley 17/1993, sobre acceso a determinados sectores de la Función Pública de los nacionales de los demás Estados miembros de la

obligaciones y responsabilidad de los funcionarios públicos también deberán ser materias reguladas por el legislador estatal¹³⁹⁶.

Sin embargo, la Ley Orgánica de Protección de Datos¹³⁹⁷, especifica que el ejercicio de la competencia sancionadora en defensa de los contribuyentes, corresponde a la Agencia de Protección de Datos¹³⁹⁸, con lo cual queda establecido a quien corresponde la determinación individual de la responsabilidad¹³⁹⁹.

Comunidad Europea; y la Ley 53/1984, de 26 de diciembre, de Incompatibilidades del Personal al Servicio de las Administraciones Públicas. Este último texto no sólo se aplica a los funcionarios públicos de todas las Administraciones y organismos públicos de ellas dependientes, sino que tiene la intención de abarcar a todo el personal al servicio del Estado, con muy contadas excepciones. Por último, debe recordarse aquí el Decreto 315/1964, de 7 de febrero, que aprueba la Ley Articulada de Funcionarios Civiles del Estado: aunque este texto se aplicaría en principio solamente a los funcionarios de la Administración estatal.

¹³⁹⁶ “(...) Como es natural, a estos derechos de los titulares de los datos personales corresponden los correlativos deberes de quienes los acopian, tratan, transmiten, conservan o utilizan de cualquier manera. Existen, por otra parte, algunos datos que por su naturaleza particularmente sensible reciben una protección especial. Además, se han establecido reglas objetivas que han de presidir el uso de los datos personales, y, desde luego, se han creado instituciones, las Agencias de Protección de Datos, procedimientos e, incluso, sanciones específicas (penales y administrativas) para hacer efectiva tal protección y, a la postre, el derecho en causa (...)”, MURILLO DE LA CUEVA, P. L.: “Derechos fundamentales y avances tecnológicos. Los riesgos del progreso”, *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, Nueva Serie, Año XXXVII, número 109, Ciudad de México, 2004, pp. 71 a 110.

¹³⁹⁷ Acerca de la determinación subjetiva, el artículo 3.d) y g) de la Ley Orgánica de Protección de Datos dispone lo siguiente: “A los efectos de esta Ley Orgánica se entenderá por: (...) d) Responsable del fichero o tratamiento: persona física o jurídica, de naturaleza pública o privada u órgano administrativo, que decida sobre la finalidad, contenido y uso del tratamiento (...) g) Encargado del tratamiento: la persona física o jurídica, autoridad pública, servicio o cualquier otro organismo que, sólo o conjuntamente con otros, trate datos personales por cuenta del responsable del tratamiento (...)”, asimismo, el artículo 43 de la citada Ley Orgánica establece lo siguiente: “1. Los responsables de los ficheros y los encargados de los tratamientos estarán sujetos al régimen sancionador establecido en la presente Ley. 2. Cuando se trate de ficheros de los que sean responsables las Administraciones Públicas se estará, en cuanto al procedimiento y a las sanciones, a lo dispuesto en el artículo 46, apartado 2 (...)”.

¹³⁹⁸ Sin perjuicio de la instancia jurisdiccional, no debemos olvidar que el artículo 53.2 de la Constitución Española legitima a cualquier ciudadano para solicitar la tutela judicial de los Derechos Fundamentales.

¹³⁹⁹ Parece que la tendencia jurisprudencial es a determinar la responsabilidad individual; al menos en cuanto a los tratamientos de ficheros automatizados de que trata la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de abril de 2005. Esta conocía de un recurso de casación para unificación de doctrina, interpuesto contra la Sentencia de la Audiencia Nacional de 5 de noviembre de 2003, que desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la Resolución de la Agencia Española de Protección de Datos de 4 de diciembre de 2001. Un extracto de dicha sentencia (la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de abril de 2005), señala que: “(...) Como primera reflexión ha de decirse que la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal (Ley Orgánica de Protección de Datos), respecto de la anterior Ley Orgánica 5/1992, de 29 de octubre, de Regulación del Tratamiento de Datos de Carácter Personal (Ley Orgánica de Regulación del Tratamiento Automatizado de los Datos de Carácter Personal), introduce importantes novedades. Por lo que a nosotros nos interesa, debemos destacar la ampliación del régimen sancionador, dado que la Ley Orgánica de Regulación del Tratamiento Automatizado de los Datos

Para determinar la responsabilidad patrimonial, lo primero es determinar si ha sido producto de una lesión a los bienes materiales¹⁴⁰⁰. A tal efecto, se precisa la concurrencia de los siguientes requisitos¹⁴⁰¹:

- a) La efectiva realidad del daño o perjuicio¹⁴⁰².
- b) Ponderación económica del daño¹⁴⁰³.

de Carácter Personal comprendía exclusivamente a los responsables de los ficheros (artículo 42.1 de la Ley Orgánica de Regulación del Tratamiento Automatizado de los Datos de Carácter Personal), y en la ley vigente comprende además a los encargados de los tratamientos (artículo 43.1 de la Ley Orgánica de Protección de Datos), que según el artículo 3.d) de dicha Ley: es la persona física o jurídica, de naturaleza jurídica pública o privada, y órgano administrativo, que decide sobre la finalidad contenido y uso del tratamiento. Con ello, el legislador español pretende adaptarse a las exigencias de la Directiva 95/46/CEE, que tiene como objetivo dar respuesta legal al fenómeno, que cada vez es más frecuente, de la llamada externalización de los servicios informáticos, donde actúan múltiples operadores, muchos de ellos insolventes, creados con el objetivo de buscar la impunidad o irresponsabilidad de los que le siguen en los eslabones siguientes de la cadena. De ahí que la Ley Orgánica de Protección de Datos haga responsable no sólo al titular o responsable del fichero, sino también al encargado del tratamiento: el que decide sobre la finalidad, contenido y uso del tratamiento (...)"'. Lo dicho sin perjuicio de su posterior análisis. Adelantamos que esta es una administración independiente con personalidad jurídica propia, y plena capacidad pública y privada, a cuyo mando se sitúa el Director, ha sido desarrollado reglamentariamente por el Real Decreto 428/1993, de 26 de marzo, por el que se aprueba su Estatuto; y entre sus funciones está la de ejercer la potestad sancionadora.

¹⁴⁰⁰ Según la Ley 30/92, artículo 139.2, sobre el daño alegado (suficientemente probado y acreditado) ha de ser "efectivo, evaluable económicamente e individualizado con relación a una persona o grupo de personas"; y sobre el reclamante pesan las reglas generales de la carga de la prueba establecidas por artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil. Respecto del solicitante, ver entre otras, las Sentencias del Tribunal Supremo de 3 mayo 1977; 9 mayo 1978; 18 enero 1982; 12 mayo 1982; 13 marzo 1986; 2 marzo 1994; y 16 octubre 1995.

¹⁴⁰¹ Según la Ley 30/92, artículo 139 y el Real Decreto 429/1993, de 26 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de los procedimientos de las Administraciones Públicas en materia de responsabilidad patrimonial. En el mismo sentido, la interpretación jurisprudencial en la Sentencia del Tribunal Supremo 25/5/95, respecto de la concurrencia de requisitos para determinar la existencia de responsabilidad patrimonial.

¹⁴⁰² *Vid.* MATA SIERRA, M.: "Responsabilidad patrimonial de la Administración por la anulación de una norma reglamentaria: a propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3ª, Sección 6ª, de 18 de octubre de 1997", *Revista de Información Fiscal*, número 28, 1998, pp. 45 a 69. En cuanto a la jurisprudencia, Sentencias del Tribunal Supremo de 14 febrero 1972; 5 junio 1972; 12 mayo; 16 mayo 1977, 27 octubre 1980; 10 junio 1981; 16 julio, 15 octubre 1986; 3 febrero 1989; 2 enero 1990; 19 octubre 1990; 2 marzo 1994; 16 octubre 1995; 27 junio 1997; 20 octubre 1997; 18 febrero 1998; 1 octubre 1999; y 25 octubre 1999.

¹⁴⁰³ "(...) La problemática innata a este tipo de daños: primero, la dificultad de su prueba, dado que se afecta un bien jurídico no material, y posteriormente, su casi imposible valoración pecuniaria, cuando en la misma no intervienen criterios objetivos, fijos y aisladamente considerados, sino que entran en juego variables del todo tipo particulares, que alcanzan además a sujetos diferentes de los implicados originariamente en la relación causal, llevó durante mucho tiempo a los Tribunales Contencioso-Administrativos, a la negación sistemática del daño moral, al postular, como característica intrínseca de todo

c) Que el daño o lesión patrimonial sea consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos, en relación directa¹⁴⁰⁴ e inmediata de causa a efecto.

d) Ausencia de fuerza mayor.

e) Que el reclamante no tenga el deber jurídico de soportar el daño.

f) Imputabilidad: La Administración no responde de cualquier daño, sino de aquellos que puedan imputarse a una Administración concreta, bien por comisión o por omisión.

Una vez determinada la lesión a los bienes materiales, es el momento de exigir la responsabilidad del funcionario actuante, y para determinarla, se depura su servicio, es decir, se analiza la actuación del funcionario para determinar su participación en la lesión causada, de acuerdo con lo previsto en la legislación correspondiente, según las disposiciones de la CE, artículo 106.2¹⁴⁰⁵, y con la Ley 30/92¹⁴⁰⁶.

perjuicio indemnizable, su necesaria materialidad (...)", *Vid.* MARCOS OYARZUN, F.: *Reparación integral del daño: el daño moral*, BAYER Hnos., Barcelona, 2002, pp. 20 y ss. En este punto cabe incluirse tanto el lucro cesante como el daño emergente. Acerca de las condiciones de procedencia del mismo, *Vid.* MESEGUER YEBRA, J.: *La responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas: el nexo causal*, Editorial Bosch, 2000, pp. 43 y ss. Por parte de la jurisprudencia, *Vid.*, entre otras, las Sentencias del Tribunal Supremo de 7 octubre 1980; 4 diciembre 1980; 14 abril 1981; 13 octubre 1981; 12 mayo 1982; 8 julio 1982; 16 julio 1982; 24 marzo 1983; 16 septiembre 1983; 26 septiembre 1984; 9 marzo 1985; 10 junio 1985; 12 junio 1985; 27 septiembre 1985; 22 noviembre; 23 febrero 1988; 21 junio 1988; 20 febrero 1989; 15 octubre 1990; 17 noviembre 1990; 9 marzo 1992; 14 mayo 1993; 22 mayo 1993; 22 enero 1994; 29 enero 1994; 18 febrero 1998; 20 marzo 1998; 18 diciembre 2000; y 13 diciembre 2001.

¹⁴⁰⁴ Por ejemplo, en la Sentencia del Tribunal Supremo de 7 diciembre 1981 se declaró que el daño ha de estar "(...) concretado en el patrimonio del afectado y que no constituya una carga común que todos los administrados tengan el deber de soportar (...)", insistiendo en la misma doctrina, entre otras, las Sentencias del Tribunal Supremo de 12 marzo 1973; 12 febrero 1980; 27 marzo 1980; 16 mayo 1983; 13 junio 1984; 7 junio 1988; 29 mayo 1989; 24 octubre 1990; 20 octubre 1997; 18 febrero 1998; 18 junio 1999; y 13 enero 2000.

¹⁴⁰⁵ *Cfr.* con el artículo 106.2 de la Constitución Española: "Los particulares, en los términos establecidos por la ley, tendrán derecho a ser indemnizados por toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos, salvo en los casos de fuerza mayor, siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos".

¹⁴⁰⁶ Los artículos 139 al 146 de la Ley 30/92 contienen una extensa regulación del sistema de responsabilidad de las Administraciones Públicas, de conformidad con los artículos 106 y 149.1.18 de la Constitución. La regulación establecida en dicha Ley, sustituye la contenida en la Ley de régimen jurídico de la Administración del Estado, cuyos artículos 40 y 41 fueron expresamente derogados, e introdujo modificaciones de interés respecto de la citada regulación. Así, entre otras novedades destacables, el instituto de la responsabilidad alcanza por vía de la citada ley la categoría de derecho de los ciudadanos, como expresamente se reconoce en el artículo 35.j) de la misma, GARCÍA GARCÍA, M: "La responsabilidad

El régimen de responsabilidad patrimonial de las administraciones, surgido de estas normas, podría concretarse en las siguientes notas¹⁴⁰⁷:

a) Responsabilidad de carácter general¹⁴⁰⁸ y unitario¹⁴⁰⁹, ya que protege por igual a todos los sujetos, garantizándoles un tratamiento patrimonial común cuando hayan padecido algún daño causado por todo tipo de actuaciones y omisiones de todas las administraciones públicas.

b) Se trata de una responsabilidad directa¹⁴¹⁰, y no sólo subsidiaria, pues se genera como consecuencia de la producción de lesiones (que el perjudicado no tiene el deber de soportar) y ello tanto si es posible imputar los daños y perjuicios a un sujeto determinado (funcionario o autoridad) como si la producción del daño ha sido impersonal o anónima.

Incluso en el caso de que la actividad lesiva sea claramente imputable a un sujeto determinado, será la Administración quien deberá responder, sin perjuicio de que luego ésta pueda ejercer acción de repetición contra aquél.

patrimonial de la Administración por el funcionamiento de los servicios públicos en la Ley 4/1999, de 13 de enero”, *Revista La Ley*, número 5213, 2000, p. 1.

¹⁴⁰⁷ *Vid.* GARCÍA GARCÍA, M: “La responsabilidad patrimonial de la Administración por el funcionamiento de los servicios públicos en la Ley 4/1999, de 13 de enero”, *Op. Cit.*, p. 2.

¹⁴⁰⁸ En este sentido, LEGUINA VILLA: “La responsabilidad del Estado y de las entidades públicas regionales o locales por los daños causados por sus agentes por sus servicios administrativos”, *Revista de Administración Pública*, número 92, 1980, pp. 36 y ss.

¹⁴⁰⁹ Al respecto, GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: “La responsabilidad del Estado por comportamiento ilegal de sus órganos en el Derecho Español”, *Revista de Derecho Administrativo y Fiscal*, número 7, 1964, pp. 64 y ss. Por la jurisprudencia, ver la Sentencia del Tribunal Supremo Extremadura de 14 octubre 1999.

¹⁴¹⁰ La responsabilidad que consagraba el artículo 145 de la Ley 30/92, fue modificada por la Ley de Reforma parcial de 04 de enero de 1999; debido a que la normativa anterior parecía no dejaba clara la posibilidad de que el particular exigiera la responsabilidad a al funcionario responsable. No obstante, una interpretación sistemática de la ley, teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 146.1 de la misma (“La responsabilidad civil y penal del personal al servicio de las Administraciones Públicas se exigirá de acuerdo con lo previsto en la legislación correspondiente”, redactado del precepto antes de su modificación por la Ley 4/1999, de 13 de enero), permitía mantener la posibilidad de exigencia directa de responsabilidad a la autoridad o al funcionario. De esta forma fue entendido por LEGUINA VILLA, J.: “Responsabilidad de las Administraciones Públicas y de sus autoridades y demás personal a su servicio”, AA.VV.: *La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Tecnos, Madrid, 1993, p. 336.

c) Es una responsabilidad objetiva, ajena e independiente a los conceptos de culpa o negligencia; de forma que se genera simplemente por los perjuicios causados al particular como consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos y, sin que tenga relevancia alguna la concurrencia de ambos factores, como decíamos (culpa o negligencia) para posibilitar el derecho a la indemnización del particular afectado.

No obstante, la determinación del dolo y la culpa siguen teniendo relevancia interna ya que actúan como condicionantes en cuanto resarcir al particular lesionado¹⁴¹¹.

d) La reparación integral¹⁴¹². Significa que se habrá de pagar un valor de reposición o sustitución, y añadirse los beneficios perdidos y los intereses de demora.

Pese a que la responsabilidad se exige directamente frente a la Administración, y en el entendido que en efecto se determine alguna responsabilidad patrimonial, el funcionario responderá por su comportamiento en virtud de la exigencia de compromiso, tramitada de oficio por la Administración correspondiente, según el artículo 145 de la Ley 30/92¹⁴¹³.

Para concluir con este punto, queremos señalar que la información es un bien cuya naturaleza le dota de unas características especiales, cuyo daño difícilmente puede ser compensado. No obstante y luego de una evidente evolución conceptual, se ha hecho posible reclamar a la Administración el derecho a la indemnización por el perjuicio cometido, es decir, ejercer una acción con carácter resarcitorio de manera que para el

¹⁴¹¹ Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: Los principios de la nueva Ley de Expropiación Forzosa. Potestad expropiatoria. Garantía Patrimonial. Responsabilidad Civil de la Administración, Instituto de Estudios Políticos, 1956, pp. 56 y ss.; y MUÑOZ MACHADO, S.: La responsabilidad civil concurrente de las Administraciones públicas (y otros estudios sobre responsabilidad), Civitas, 1998, pp. 74 y ss.

¹⁴¹² Así se señala en el artículo 139 de la Ley 30/1992: "(...) tienen derecho a ser indemnizados (...)” los particulares que hayan sufrido una lesión que reúna las características descritas en citado precepto; respecto de la doctrina, Vid. GONZÁLEZ GONZÁLEZ PÉREZ, J. y GONZÁLEZ NAVARRO, F.: *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*, 3º edición, Thomson-Civitas, 2003, pp. 20 y ss. De acuerdo con lo expresado en la obra: GONZÁLEZ PÉREZ, J., GONZÁLEZ NAVARRO, F., y GONZÁLEZ RIVAS, J.: *Comentarios a la Ley 4/1999, de 13 de enero, de Modificación de la Ley 30/1992*, Civitas, Madrid, 1999.

¹⁴¹³ El Derecho de daños tiene una gran importancia económica, y su correcta regulación se encuentra íntimamente vinculada al buen funcionamiento del sistema económico. En este sentido, GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: “Prólogo” a la obra de LEGUINA VILLA, A.: *La responsabilidad patrimonial de la Administración Pública*, Tecnos, Madrid, 1983.

contribuyente se erige como un medio de control que garantiza el correcto tratamiento de sus datos.

5. Control por parte del propio interesado

Hemos visto cómo la Administración Tributaria despliega sus mecanismos de protección para que la información que descansa en su poder y bajo su custodia, se encuentre siempre preservada de una posible fuga o vulneración.

De esta manera se constituye para los contribuyentes, una garantía de que los funcionarios que tengan acceso a sus datos la resguardarán con el cuidado necesario, y siempre procurando salvaguardar la integridad de los mismos.

Como hemos dicho, para alcanzar este cometido se acude a mecanismos de tutela que pueden incluir la actuación de otros poderes, con la debida la coherencia normativa, o la actuación de entidades de orden supranacional, como es el caso de las iniciativas europeas, ámbito en el que destaca el tratamiento de la información por medios electrónicos, a propósito del auge de las tecnologías.

Más cercanos al propio órgano administrativo, la herramienta con mayor eficacia consiste en controlar quién tiene acceso a las bases de datos del contribuyente y bajo qué circunstancias y aunque las comunicaciones, informes y diligencias sean de carácter público, no representa ninguna garantía para el contribuyente que las actas se reserven a la inspección, ya que el propio contribuyente, podría advertir acerca de posibles errores materiales; pese a que el carácter *iuris tantum* acerca de los hechos que la motivan, y que sólo podrán ser rectificadas por el obligado tributario, demostrando haber incurrido en errores de hecho.

Por esto resulta fundamental controlar el acceso a los archivos, ya que los funcionarios responsables deberán observar con mayor rigor que el resto el sigilo y secreto que la Administración Tributaria brinda a los datos que obran en su poder, rigor aunado a la posibilidad de exigir responsabilidad por daños y perjuicios por parte de los particulares.

Así las cosas, nos proponemos adentrarnos en una garantía que posiblemente vaya cobrando mayor importancia a medida que va pasando el tiempo, dado el proceso de cambios que caracteriza las relaciones Administrador-administrado, y tomando en cuenta que ninguno mejor que el administrado para custodiar su propia información, salvo la actuación externa de otros órganos que tendremos oportunidad de considerar más adelante.

5.1. El Derecho de acceso

Como hemos dicho en el Capítulo I, el carácter histórico de las administraciones públicas¹⁴¹⁴ y la evolución que han experimentado sus principios rectores y sus diferentes funciones, es un hecho ampliamente aceptado por parte de la doctrina que ha dedicado su atención a esta materia¹⁴¹⁵, en contraste con el escaso interés jurisprudencial que ha podido despertar¹⁴¹⁶.

Si recordamos la exposición que hicimos acerca de las diferencias que surgen en el progreso de la actividad desempeñada por el contribuyente, encontraremos el paso de una administración burocrática a una administración receptiva, para finalmente encaminarnos a la Administración en red que disponemos en la actualidad.

Justamente, en un primer momento el sistema se hallaba demarcado por un modelo jerárquico en el que predominaban las funciones formales¹⁴¹⁷, legitimado

¹⁴¹⁴ Vid. GIANNINI, M. D.: *Premisas históricas del Derecho Administrativo*, Instituto Nacional de Administraciones Públicas, Madrid, 1987.

¹⁴¹⁵ Cfr. GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: *La Administración Española*, Op. Cit., pp. 72 y ss., EMBID IRUJO, A.: “El Derecho de acceso a los archivos y registros administrativos. Algunas reflexiones en las vísperas de su consagración legislativa”, AA.VV.: *La protección jurídica del ciudadano (procedimiento administrativo y garantía jurisdiccional)*, Estudios en homenaje al Profesor GONZÁLEZ PÉREZ, J., Op. Cit., pp. 727 a 752.

¹⁴¹⁶ Según EMBID IRUJO el interés doctrinal que ha despertado el contenido del artículo 105.b contrasta con el escaso eco que ha tenido en el ámbito jurisprudencial, Cfr. con EMBID IRUJO, A.: “El Derecho de acceso a los archivos y registros administrativos. Algunas reflexiones en las vísperas de su consagración legislativa”, AA.VV.: *La protección jurídica del ciudadano (procedimiento administrativo y garantía jurisdiccional)*, Estudios en homenaje al Profesor GONZÁLEZ PÉREZ, J., Op. Cit., p. 728.

¹⁴¹⁷ Respecto a este punto, WEBER, M.: *¿Qué es la burocracia?*, Leviatán, Buenos Aires, 1991.

únicamente en la promulgación de leyes y reglamentos que aseguraban su eficacia¹⁴¹⁸. Bajo estas circunstancias, la comunicación con los ciudadanos carecía de valor¹⁴¹⁹.

En esta situación primaba el secretismo¹⁴²⁰, posiblemente con la finalidad de mantener ciertos privilegios ajenos al conocimiento de la colectividad¹⁴²¹, y como es lógico, no pudo sostenerse eternamente.

Con alguna excepción¹⁴²², donde se reconoce la aplicación del principio de publicidad en el ámbito administrativo¹⁴²³, éste no se afirma hasta la promulgación de la Constitución Española actualmente en vigor.

Bajo la influencia de las reivindicaciones sociales, que propugnaban nuevos mecanismos de legitimación y la adopción del modelo democrático, la Administración se vuelve más receptiva.

¹⁴¹⁸ Cfr. CHEVALIER, J. y LOSCHACK, D.: *Ciencia Administrativa I*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 1986, p. 21.

¹⁴¹⁹ Razón por la cual éste período ha sido descrito como “paradigma bipolar”, CASSESE, S.: “L’arena pubblica. Nuovi paradigmi per lo Stato”, *Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico*, número 3, 2001, p. 602.

¹⁴²⁰ Según GÓMEZ-REINO y CARNOTA “El secretismo es una de las constantes que caracterizan, a través del tiempo, la acción administrativa”, en GÓMEZ-REINO y CARNOTA, E.: “El Principio de Publicidad de la acción del Estado y la técnica de los Secretos Oficiales”, *Civitas-Revista de Derecho Administrativo*, número 8, 1976, p. 120. En el mismo sentido, FERNÁNDEZ RAMOS señala que “el secreto administrativo cumple una clara función de separación de la Administración en relación con la sociedad, plenamente acorde con los postulados del Estado liberal de derecho”, en FERNÁNDEZ RAMOS, S.: *El Derecho de acceso a los documentos administrativos*, Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 21.

¹⁴²¹ El secreto de las Administraciones Públicas se había legitimado por múltiples razones, entre las que se cuenta la manutención del sistema de privilegios, el régimen de actuación sin responsabilidad, y la evasión del control, CASTELLS ARTECHE, J.: “El Derecho de acceso a la documentación de la Administración Pública”, *Revista de Administración Pública*, número 103, 1984, p. 137.

¹⁴²² Como por ejemplo la declaración de principios de la Ley de Secretos Oficiales de 1968, “(...) En nuestra historia legislativa contemporánea no se ha producido el reconocimiento explícito del derecho de acceso; más bien se ha mantenido con carácter general la tónica predominante en la normativa decimonónica, aunque con alguna excepción relevante que matiza rotundamente el principio de transparencia (...)”, MESTRE DELGADO, J.: *El Derecho de acceso a Archivos y Registros Administrativos (análisis del artículo 105, b) de la Constitución)*, *Op. Cit.*, p. 46.

¹⁴²³ De hecho, la amplitud con que se configura el derecho de acceso en el texto constitucional permite sostener el principio de transparencia en la actuación administrativa, en MESTRE DELGADO, J.: *El Derecho de acceso a Archivos y Registros Administrativos (análisis del artículo 105, b) de la Constitución)*, *Op. Cit.*, p. 33.

A partir de la década de los años ochenta se comienzan a cambiar viejos esquemas. Sin perder el apego a la legitimación racional-legal, se desarrolla una actividad administrativa en donde predomina la diversidad, complejidad y dinámica constante¹⁴²⁴.

Durante la etapa de receptividad, profundamente influenciada por la aprobación de la Ley 30/92, de 26 de noviembre, y con más claridad en su reforma en 1999, se consolidan en el ordenamiento jurídico español algunos principios ya anunciados en la Constitución de 1978 que no habían tenido aún un desarrollo normativo, como son los principios de transparencia o participación.

Del conjunto de derechos de los ciudadanos previstos en el artículo 35 de la Ley 30/92, hay algunos claramente referidos a la información administrativa de los ciudadanos:

Por un lado, información administrativa particular que se refiere a procedimientos concretos y específicos¹⁴²⁵. Para poder acceder a ella se requiere tener la condición de interesado¹⁴²⁶. Ello supondrá tener:

-Derecho a conocer el estado de la tramitación de los procedimientos.

-Derecho a identificar a las autoridades y al personal al servicio de las administraciones públicas.

¹⁴²⁴ *Vid.* VILLORIA MENDIETA, M.: La modernización de la Administración como instrumento al servicio de la Democracia, Boletín Oficial del Estado, 1996, pp. 131 y 177.

¹⁴²⁵ El Derecho a la autodeterminación informativa, o el derecho a la protección de datos de carácter personal. Sin embargo, el Tribunal Constitucional, en Sentencia 292/2000, de 30 de noviembre, ha señalado que este es un Derecho fundamental que descansa en el artículo 18.4 de la Constitución y ha trazado, al mismo tiempo, los rasgos principales que le caracterizan.

¹⁴²⁶ En cuanto a la interpretación del concepto, la jurisprudencia entiende por interés legítimo "(...) el que tienen aquellas personas que por razón de la situación objetiva en que se encuentran, por su situación personal o por ser destinatarios de una regulación sectorial son destinatarios de una regulación sectorial, son titulares de un interés propio, distinto del de cualquier ciudadano, a que los poderes públicos actúen de acuerdo con el ordenamiento público, cuando con motivo de la prosecución de fines de interés general, inciden en el ámbito de ese interés propio, aún cuando la actuación de que se trate no les ocasione un concreto beneficio o perjuicio inmediato (...)", en Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de julio de 1987. Es decir, que el interés se concretaría en cualquier reparación, ventaja o utilidad jurídica derivada de la reparación pretendida, Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de julio de 1993. No obstante, cabe destacar que este interés no se limita a la naturaleza económica, sino que también abarca otro tipo de intereses, Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de julio de 1993.

Por otro lado, se encuentra la información administrativa general, cuyo acceso no se encuentra vinculado a alguna legitimación. Cualquier ciudadano puede tener acceso al ejercicio del derecho a:

- Obtener información acerca de los requisitos jurídicos o técnicos.
- Acceder a los archivos y registros administrativos.

En definitiva, la Ley 30/92 ha supuesto una consolidación del ciudadano frente a la Administración Pública, con relación a la actividad informativa, pero su aplicación depende del establecimiento de mecanismos idóneos para que los ciudadanos puedan ejercer los derechos previstos en el ordenamiento¹⁴²⁷.

A éste respecto, se promulga el Real Decreto 208/1996 de 9 de febrero, que regula los servicios de información administrativa y atención al ciudadano en desarrollo de las previsiones establecidas por la Constitución y desarrolladas en la Ley 30/92¹⁴²⁸.

Para finalizar la etapa actual de la Administración en red y de transparencia, describe un modelo de Administración Pública que se basa en la colaboración entre administración y ciudadanos, y cuya función es superar el modelo tradicional de administración basado en el binomio autoridad-libertad, en el que la Administración usa el poder administrativo como principal instrumento de intervención¹⁴²⁹.

¹⁴²⁷ Según MESTRE DELGADO: "(...) En cuanto al derecho de acceso a los archivos y registros administrativos, la nueva Ley resulta ciertamente estrecha y restrictiva, en relación con el marco que diseña la Constitución (...)", en MESTRE DELGADO, J.: El Derecho de acceso a Archivos y Registros Administrativos (análisis del artículo 105, b) de la Constitución), *Op. Cit.*, p. 54. Más radical se muestra PARADA con su conocida frase "para este viaje no se necesitaban las alforjas constitucionales", PARADA VÁZQUEZ, R.: *Comentarios a la Ley 30/92*, *Op. Cit.*, p. 20.

¹⁴²⁸ Aunque no haga referencia a la posición jurídica del ciudadano respecto a la actividad informativa, a las características y condiciones en las cuales las Administraciones Públicas deben desarrollar la actividad informativa, ni a la calidad de la información, o del servicio prestado, actualiza y potencia la organización, el funcionamiento y la coordinación de los servicios administrativos que centran su trabajo en las tareas de información a los ciudadanos.

¹⁴²⁹ En este sentido, ARENA, G.: "Ipotesi per l'applicazione del principio di sussidiarietà nella Provincia Autonoma di Trento", *Ius Rivista di Diritto*, numeri 1-2, 1996, p. 30.

Mucho se ha discutido, tanto por parte de la doctrina como de la jurisprudencia¹⁴³⁰, para determinar la naturaleza jurídica del derecho de acceso a los datos propios. Mientras un sector proponía su encuadre como derecho subjetivo, otro encontraba mejor acomodo entre los derechos de contenido programático¹⁴³¹.

La extensión de las redes es un proceso generalizado en las sociedades actuales¹⁴³² que también afecta la manera de funcionar de los poderes públicos, de manera que se establece como requisito previo y necesario la información y la transparencia, a fin de garantizar y facilitar la participación.

El derecho de acceso se encuentra regulado en varios cuerpos normativos¹⁴³³:

- La Ley 30/92, del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común;
- Artículo 37.2: “el acceso a los documentos que contengan datos referentes a la intimidad de las personas, estarán reservados a éstas”;
- Artículo 37.3: “el acceso a los documentos de carácter nominativos que sin incluir otros datos pertenecientes a la intimidad de las personas figuren en los procedimientos de aplicación del derecho, salvo los de carácter sancionador o disciplinario, y que, en consideración a su contenido puedan hacerse valer para el ejercicio de los derechos de los ciudadanos” y por último;

¹⁴³⁰ Ya desde la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de octubre de 1979, se discutía acerca de la aplicabilidad del artículo 105, b) y la aplicabilidad directa del mismo. En dicha sentencia se manejaba la teoría de que el derecho de acceso ni tan siquiera constituye una norma jurídica. Simplemente se considera un principio informador de la legislación positiva. Este planteamiento desató las más críticas palabras de SÁINZ MORENO, para quien “(...) el artículo 105.b) de la Constitución es un precepto de inmediata aplicación sin previo desarrollo legislativo (...)”, en SÁINZ MORENO, F.: “El acceso de los ciudadanos a los archivos y registros administrativos (Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de octubre 1979”, *Op. Cit.*, pp. 120 y ss.

¹⁴³¹ De acuerdo con la tesis que defiende la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de octubre de 1979, ÁLVAREZ RICO, M.: *El Derecho de acceso a los Documentos Administrativos*, *Op. Cit.*, pp. 109 a 110.

¹⁴³² Para CASTELLS: “(...) las redes configuran nuestras sociedades, y los procesos de producción, experiencias, poder y cultura están ampliamente determinados por la lógica de estas redes (...)”, CASTELLS, M.: “La Era de la información”, AA.VV.: *La sociedad Red*, volumen 1, 2º edición, Alianza, Madrid, 2000, p. 469.

¹⁴³³ En este sentido, FERNÁNDEZ RAMOS, S.: *El Derecho de acceso a los documentos administrativos*, *Op. Cit.*, p. 491.

- Artículo 37.6 que remite a otras disposiciones que establecen el secreto sobre determinadas categorías de documentos¹⁴³⁴;
- Las disposiciones contenidas en la Ley Orgánica de Protección de Datos, toda vez que la información contenida en las bases de datos de la Administración Tributaria, proceda de la fuente que sea, debe adecuar su régimen legal a sus postulados¹⁴³⁵;
- El Reglamento del Registro Civil que tutela las previsiones relativas a la filiación personal;
- La Ley Básica de Régimen Local, tras la Modificación introducida por la Ley 4/1996, que en su artículo 16.3 protege los datos referidos al lugar y fecha de nacimiento o a la titulación académica que posea, obrantes en el padrón municipal;
- La Ley 2/1991, sobre derechos de información de los representantes de los trabajadores en materia de contratación, que cubre el estado civil, el DNI e incluso, el domicilio.

Como todos los derechos, este encuentra límite en el ejercicio de los derechos de los demás. Es el caso de los límites legales que establece la Carta Magna en su artículo 105.b):

- Por razón de la seguridad y defensa del Estado¹⁴³⁶;

¹⁴³⁴ Como los que contengan datos sanitarios de los pacientes, Ley 14/1986, General de Sanidad y Ley Orgánica de Protección de Datos; los regulados por el artículo 41 de la Ley Orgánica 5/1985, de 19 de junio, del Régimen Electoral General; y los que sirvan a fines estadísticos dentro del ámbito de la función pública estadística, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 13 y 19 de la Ley 12/1989, de la Función Estadística Pública.

¹⁴³⁵ *Vid.* la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal. Por parte de la jurisprudencia, el pleno del Tribunal Constitucional ha emitido la Sentencia 292/2000, de 30 de noviembre, donde anula por contrario a la Constitución el inciso que establece “cuando la comunicación hubiere sido prevista por las disposiciones de creación del fichero o por disposición de superior rango que regule su uso” del apartado 1 del artículo 21 de esta Ley Orgánica así como los incisos “impida o dificulte gravemente el cumplimiento de las funciones de control y verificación de las Administraciones Públicas” y “o administrativas” del apartado 1º del artículo 24, y todo su apartado 2. Cabe destacar que esta Ley ha sido modificada por la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

¹⁴³⁶ Según POMED SÁNCHEZ: “(...) todo cuánto dispone con relación a la confidencialidad de un conjunto de informaciones que puedan afectar a la seguridad y a la defensa del Estado no ha de suponer, según lo establece el artículo 14 de la Ley de Secretos Oficiales, una quiebra de las garantías individuales en el procedimiento, lo que planteará, una vez más, al arduo problema de establecer límites y reglas de actuación

- De la averiguación de delitos¹⁴³⁷,
- La seguridad, honor e intimidad de las personas¹⁴³⁸, y
- Las materias clasificadas de acuerdo con el artículo 57.1 de la Ley de Secretos Oficiales¹⁴³⁹ (sin perjuicio de autorizaciones especiales por autorización de fondos, o por razones inherentes a las funciones de la propia institución¹⁴⁴⁰).

Para los ámbitos municipal, y autonómicos rige la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local¹⁴⁴¹, que también limita el derecho al acceso a la documentación y a la información en el artículo 70.3, (aunque repite los límites previamente establecidos por la Constitución), y para el ámbito autonómico, las leyes aprobadas por los legisladores de las diferentes comunidades autónomas.

en las cuales la defensa de los intereses generales se efectúe sin menoscabo de los derechos individuales y éstos se ejerciten sin menoscabo de los derechos individuales y éstos se ejerciten sin desarrollo de aquellos (...)", en POMED SÁNCHEZ, L.: *El Derecho de acceso de los ciudadanos a los Archivos y Registros Administrativos*, Op. Cit. pp. 237 y 238.

¹⁴³⁷ En lo referente a los expedientes o la documentación en relación con la averiguación de los delitos, es evidente que hay que aplicar los criterios establecidos en el artículo 57.1.c) de la Ley 16/1985 del Patrimonio Histórico Español, y respetar los plazos que en ella se fijan, pues, a nuestro juicio, la información en ellos contenida afecta a la intimidad personal. Dicho artículo establece: "La documentación que contenga datos personales de carácter policial, procesal (...) que puedan afectar a la seguridad de las personas, a su honor, a la intimidad de su vida familias y a su propia imagen, no podrán ser públicamente consultado sin que medie consentimiento expreso de los afectados o hasta que haya transcurrido un plazo de veinticinco años desde su muerte, si su fecha es conocida, o, en otro caso, de cincuenta años a partir de la fecha de los documentos (...)"

¹⁴³⁸ No hay que olvidar que el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen están protegidos por la Ley Orgánica 1/1982 que, en su artículo 7.4, dice: "tendrá consideración de intromisión ilegítima (...) la revelación de dato privados de una persona o familia conocidos a través de la actividad profesional u oficial de quien los revela". A este respecto, y luego de clasificar los tipos de intimidad a los cuales hacíamos referencia en su momento (núcleo duro y núcleo blando), POMED hace hincapié en que las informaciones contenidas en el artículo 6 del Convenio europeo de la Protección de la Información (ratificado el 28 de enero de 1981 y por España en 1984) deben ser especialmente cuidadas por la Administración, quien se encargará de vigilar el acceso a los datos. Vid. POMED SÁNCHEZ, L.: "La intimidad de las personas como límite del Derecho de acceso a la documentación administrativa", *Lligall. Revista Catalana d'Arxivística*, número 3, 1991, pp. 54 y ss.

¹⁴³⁹ Cfr. con la Ley 9/1968, de 5 de abril, Reguladora de los Secretos Oficiales (Ley Reguladora de los Secretos Oficiales), modificada por Ley 48/1978, de 7 de octubre.

¹⁴⁴⁰ Cfr. con el artículo 62 de la Ley Reguladora de los Secretos Oficiales.

¹⁴⁴¹ Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local.

Si analizamos las materias excluidas de este derecho en ordenamientos tan disímiles como el anglosajón¹⁴⁴², encontraremos interesantes las valoraciones que se producen en la sentencia del SUNDAYS TIME vs. Reino Unido¹⁴⁴³, entre otras que se han erigido en clásicas del derecho inglés.

Queremos finalizar el punto, con la idea de que el derecho de acceso es una herramienta de control, en la que el propio interesado viene a reforzar la labor de la Administración Tributaria, mediante técnicas positivas que se traducen en su favor.

4.1.1. Derecho de acceso a archivos y registros administrativos

Se suele considerar que la transparencia administrativa es consustancial a la democracia, por ello no es extraño que al elaborar la Constitución Española actual, el legislador quisiese instaurar una cultura de transparencia que alcanzase a todos los poderes del Estado¹⁴⁴⁴, lo que incluye también a la Administración Pública¹⁴⁴⁵.

¹⁴⁴² Diferencias avenidas, entre otros puntos, por la estructura constitucional de este Estado, definido por un régimen central hasta hace no mucho tiempo, y por la reserva ejecutiva de importantes parcelas de poder. *Vid.* RUÍZ MIGUEL, C.: *Servicios de Inteligencia y Seguridad del Estado Constitucional*, Tecnos, Madrid, 2002, p. 40.

¹⁴⁴³ Ventilada ante el Tribunal de Derechos Humanos de 26 de noviembre de 1991. El Editor del periódico denuncia una violación del artículo 10 del Convenio a la jurisdicción inglesa por la imposición de medida provisionales que impiden la publicación total de los ejemplares del SPYCATCHER junto con algunas opiniones personales del editor de dicho libro, quien trabajó veintiún años (1955-1976) para el Gobierno británico en su condición de agente especial con acceso a informaciones clasificadas: estructuras, métodos personal del M-15 e incluso actividades presuntamente ilegales del servicio de seguridad. Desde su residencia en Australia, el editor pretendió publicar sus memorias, empresa parcialmente frustrada por la intervención del Gobierno británico a través del ATTORNEY GENERAL; ya que partes de la obra fueron publicadas en Estados Unidos y finalmente en el Reino Unido. La reacción del Gobierno no se hizo esperar, dando lugar a la conocida sentencia que recoge sentencias ya clásicas, tales como la de HANDSYDE, de 07 de diciembre de 1976; SUNDAYS TIME, de 26 de abril de 1979, y LINGENS, de 08 de julio de 1986, entre otros puntos importantes destacan los principios fundamentales de libertad de expresión como fundamento esencial de la sociedad democrática cuya incidencia en la prensa es fundamental para determinar los límites que encuentra su actividad de divulgación, y que vienen determinados por las garantías tanto de la seguridad nacional como de la autoridad del poder judicial.

¹⁴⁴⁴ *Vid.* SENDÍN GARCÍA, M.: “El Derecho de acceso a los documentos administrativos: un instrumento esencial para la participación ciudadana. Derecho Estatal y Local”, *Revista de Estudios de Administración Local*, número 294-295, 2004, pp. 381 y ss.

Por esta causa el derecho de acceso a los archivos y registros pasa a convertirse en una de las instituciones emblemáticas de los nuevos tiempos, toda vez que es percibida como un arma que mejora los hábitos administrativos¹⁴⁴⁶, y convierte a la Administración en una casa con paredes de cristal¹⁴⁴⁷.

Siguiendo este planteamiento, la Constitución Española protege el derecho a informar y a ser informado, con carácter general¹⁴⁴⁸. Es lo que se conoce como el principio de la libertad de expresión, toda una ganancia del régimen democrático imperante¹⁴⁴⁹. No obstante, este es un principio aislado que requiere de la especificidad encontrada mediante la aplicación del precepto, también de carácter constitucional¹⁴⁵⁰ que garantiza el derecho de los ciudadanos a recibir dicha información¹⁴⁵¹.

Con la consolidación del nuevo Estado Constitucional Democrático, se hace evidente que la correcta articulación del derecho de acceso a archivos y registros administrativos persigue dos objetivos irrenunciables: el control de la administración por

¹⁴⁴⁵ Cfr. con FERNÁNDEZ RAMOS, S.: *El Derecho de acceso a los documentos administrativos*, Op. Cit., pp. 97 y ss.

¹⁴⁴⁶ Cfr. con SÁINZ MORENO, F.: “Secreto y transparencia”, AA.VV.: *Estudios para la Reforma de la Administración Pública*, Op. Cit., p. 165.

¹⁴⁴⁷ Para GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ-RODRÍGUEZ, T. R., el Derecho de Acceso a archivos y registros “está llamado a transformar radicalmente los hábitos tradicionales de nuestra Administración que, a partir de ahora, está emplazada a actuar en despachos de cristal”, en *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo II, Op. Cit., p. 472.

¹⁴⁴⁸ Vid. los artículos 20.d) y 20.1 de la Constitución Española. En estos preceptos se reconocen y protegen los derechos: (...) d) A comunicar o recibir libremente información veraz por cualquier medio de difusión. La ley regulará el derecho a la cláusula de conciencia y al secreto profesional en el ejercicio de estas libertades.

¹⁴⁴⁹ Aunque en opinión de algunos autores, como ALZAGA, este precepto carecería de trascendencia constitucional, Vid. ALZAGA VILLAMIL, O.: *La Constitución Española de 1978*», Ediciones del Foro, Madrid, 1978, p. 651.

¹⁴⁵⁰ Cfr. con el artículo 105.b de la Constitución Española.

¹⁴⁵¹ No han sido pocos quienes encuentran de fundamental importancia esta disposición que trasciende sobre el principio de transparencia administrativa, como otra de las grandes victorias de la Democracia. En este sentido, DOMÍNGUEZ LUIS, J.: “El Derecho de información administrativa: información documentada y transparencia administrativa”, *Civitas-Revista de Derecho Administrativo*, número 88, 1995, pp. 95 y ss.; también, FERNÁNDEZ RAMOS, S.: *Derecho de acceso a archivos y registros*, Marcial Pons, Madrid, 1999.

parte de los ciudadanos¹⁴⁵², y la participación informada del ciudadano¹⁴⁵³ en la vida pública¹⁴⁵⁴.

Y aún cuando el concepto de transparencia administrativa ya estuviese contemplado¹⁴⁵⁵, la cobertura que le brinda la Carta Magna es una garantía de publicidad del procedimiento administrativo¹⁴⁵⁶, a pesar de las condiciones que rodeen su desarrollo¹⁴⁵⁷.

En un principio, esta garantía se aplicaba de una manera indirecta¹⁴⁵⁸, a pesar de la demanda de la doctrina, que apostaba por su aplicación directa¹⁴⁵⁹ y cuya demanda

¹⁴⁵² En este sentido, MESTRE DELGADO, J.: *El Derecho de acceso a Archivos y Registros Administrativos (análisis del artículo 105, b) de la Constitución*, *Op. Cit.*, pp. 27 a 29; y ÁLVAREZ RICO, M. y ÁLVAREZ RICO, I., “Derecho de acceso a los archivos y registros administrativos en la nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común”, *Op. Cit.*, p. 475.

¹⁴⁵³ *Vid.* SÁEZ LORENZO, M.: “El Derecho de acceso de los ciudadanos a los documentos administrativos”, *Op. Cit.*, pp. 8 y 9, ÁLVAREZ RICO, M. y ÁLVAREZ RICO, I., “Derecho de acceso a los archivos y registros administrativos en la nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común”, *Op. Cit.*, p. 475 y POMED SÁNCHEZ, L.: *El Derecho de acceso de los ciudadanos a los Archivos y Registros Administrativos*, *Op. Cit.*, p. 96.

¹⁴⁵⁴ En este sentido, SENDÍN GARCÍA explica textualmente que: “difícilmente se pueden llevar a la práctica uno u otro desde el desconocimiento de la actuación de la Administración”, SENDÍN GARCÍA, M.: “El Derecho de acceso a los documentos administrativos: un instrumento esencial para la Participación Ciudadana. Derecho Estatal y local”, *Op. Cit.*, pp. 381 y ss.

¹⁴⁵⁵ Mediante la promulgación de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958.

¹⁴⁵⁶ *Cfr.* con PARADA VÁZQUEZ, J.: Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, Marcial Pons, Madrid, 1993, p.154.

¹⁴⁵⁷ La incorporación de este derecho a la legislación ordinaria que lo desarrolle se hizo esperar hasta la promulgación de la Ley 30/92 para encontrar en el Derecho positivo una regulación general de éste, ya que hasta ese había sido desarrollado por normas sectoriales, como la Ley de Patrimonio Histórico Español, Ley 16/1985, de 25 de junio, de Patrimonio Histórico Español.

¹⁴⁵⁸ En el requerimiento de una normativa para poder exigir el derecho de acceso a archivos y registros ha influido la jurisprudencia, en Sentencias como la del Tribunal Supremo, de 16 de octubre de 1979.

¹⁴⁵⁹ *Vid.* MUÑOZ MACHADO, A.: “Relaciones Administración/Ciudadano: información, documentación y Libertades Públicas”, AA.VV.: *Conferencia del Seminario del Instituto Nacional de Prospectiva*, Instituto Nacional de Prospectiva, Madrid, 1980. En contra de la Sentencia del Supremo: SÁINZ MORENO, F.: “El acceso de los ciudadanos a los archivos y registros administrativos (Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de octubre de 1979)”, *Op. Cit.*, p. 118 y ss., también MESTRE DELGADO, J.: *El Derecho de acceso a Archivos y Registros Administrativos (análisis del artículo 105, b) de la Constitución*, *Op. Cit.*, p. 62.

influyó para que se produjera la merma en su atención, hasta que se produjo un cambio en el desarrollo normativo que llegó de la mano de la Ley 30/92¹⁴⁶⁰.

Según PARADA VÁSQUEZ¹⁴⁶¹, la técnica utilizada por el legislador interesa a la determinación del tipo de disposición. En el caso del artículo 105 CE, la exigencia de audiencia al ciudadano en la elaboración de disposiciones que le afecten, y a la exigencia de que las actuaciones administrativas se rijan por un procedimiento, reafirma su misión de defensa del individuo frente al ejercicio del poder ejecutivo y de sus funciones tanto normativas como cuasi-judiciales, que constitucionalmente le asisten.

Sin embargo, resulta más adecuado considerar que el objeto propio del derecho de Archivo y Registro es el acceso a la información documentada que obra en poder de la Administración¹⁴⁶².

De manera que por su ubicación en el texto constitucional, se deduce la condición garante de este principio¹⁴⁶³, en tanto que establece el acceso y divulgación de cierta información¹⁴⁶⁴, con las restricciones de posibles influencias negativas en torno a cuya delimitación ha girado la polémica, en ausencia de una norma con rango de Ley ordinaria que desarrolle el precepto.

¹⁴⁶⁰ Según el artículo 37 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre que regula el Derecho de acceso a archivos y registros.

¹⁴⁶¹ Vid. PARADA VÁSQUEZ, J.: “Los Principios de Audiencia y Publicidad en las actuaciones de la Administración”, AA.VV.: *Comentarios a las Leyes Políticas. Constitución Española de 1978*, Coordinado por ALZAGA VILLAMIL, O., Madrid, 1984, p 300 y 301.

¹⁴⁶² De acuerdo con FERNÁNDEZ RAMOS, S.: *El Derecho de acceso a los documentos administrativos*, *Op. Cit.*, p. 418; y en el mismo sentido, EMBID IRUJO, A.: “El Derecho de acceso a los archivos y registros administrativos”, AA.VV.: *La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Coordinado por LEGUINA VILLA, J. y SANCHEZ MORÓN, M., Madrid, Tecnos, 1993, pp. 113 y 114; también SÁEZ LORENZO, M.: “El Derecho de acceso de los ciudadanos a los documentos administrativos”, *Op. Cit.*, p. 40.

¹⁴⁶³ Vid. GÓMEZ-REINO y CARNOTA, E.: “El Principio de Publicidad de la acción del Estado y la técnica de los Secretos Oficiales”, *Op. Cit.*, pp. 24 y ss. Del recorrido que el autor hace por diferentes países, analizando la inclusión de este principio de acceso, destaca Suecia como el primer país en el que se establece a través de la Ley de Prensa de 1944. Recogida en Estados Unidos por la Free Information Act, de 4 de julio de 1966; y aquí en España por la Ley de Secretos Oficiales 9/1968 de 5 de abril cuyo artículo 1 sujeta a los órganos del Estado al principio de publicidad.

¹⁴⁶⁴ El Tribunal Constitucional, en Sentencia número 292/2000, de 30 de noviembre, ha dicho que este es un derecho fundamental que descansa en el artículo 18.4 de la Constitución y ha trazado, al mismo tiempo, los rasgos principales que le caracterizan.

Esas restricciones consisten en limitar el derecho de acceso a archivos y registros administrativos¹⁴⁶⁵ para salvaguardar toda una serie de bienes jurídicos que demandan que en ocasiones se lleve a cabo su restricción¹⁴⁶⁶, por tres motivos:

1) Puedan verse comprometidas la seguridad y la defensa del Estado¹⁴⁶⁷;

2) Pudieran entorpecer la averiguación de delitos que preservan el secreto de determinadas investigaciones, con el propósito de evitar la divulgación de información que puedan perturbar las investigaciones de la policía judicial, y con ello, no alertar a los delincuentes sobre investigaciones que les atañan la divulgación de información que pueda perturbar las investigaciones de la policía judicial; o porque su aplicación;

3) Si afectase la intimidad de las personas¹⁴⁶⁸.

En estos tres supuestos no se pueden agotar las limitaciones puesto que el derecho de acceso puede verse sometido a restricciones distintas que las que prevé expresamente para ellos la propia Constitución.

¹⁴⁶⁵ En la obra de CASTAÑO SUÁREZ podemos apreciar la diferencia terminológica del derecho de acceso desde la perspectiva de la Ley Orgánica de Regulación del Tratamiento Automatizado de los Datos de Carácter Personal, cuyo tratamiento del derecho de información del interesado a los ficheros en que puedan constar sus datos resulta más amplio que en disposiciones anteriores, toda vez que la fuente de obtención de dicha información es un Registro Público al cual puede acceder cualquier persona, y conocer los ficheros contentivos de los datos que existan en ese momento; a diferencia del derecho de acceso per se, que parte de la condición de interesado para quien revisa los ficheros, *Vid.* CASTAÑO SUAREZ, R.: “Directiva 95/46, de 24 de Octubre de 1995, relativa a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de éstos-Similitudes y diferencias con la Ley Orgánica 5/1992, de 29 de Octubre (Ley Orgánica de Regulación del Tratamiento Automatizado de los Datos de Carácter Personal)”, *CISS. Noticias de la Unión Europea*, número 162, 1998, pp. 12 y ss.

¹⁴⁶⁶ En este sentido, KONINCKX FRASQUET, A.: “Gestión local”, AA.VV.: *Comentarios a la Ley Básica de Régimen Local: (Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local)*, Coordinado por DOMINGO ZABALLOS, M., Civitas, Madrid, 2003, p. 1211.

¹⁴⁶⁷ Según GARRIDO FALLA, F.: “Artículo 105”, AA.VV.: *Comentarios a la Constitución*, Editorial Civitas, 1985, p. 1453.

¹⁴⁶⁸ Como hemos visto en el desarrollo de nuestro Capítulo II, este precepto protege otro derecho constitucional con la categoría de fundamental ubicado en el artículo 18 que, como analizáramos en su momento, garantiza el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen. Sobre el solapamiento entre este derecho y el del 105.b) de la Constitución, *Vid.* VELASCO CABALLERO, F.: *La información administrativa al público*, Editorial Montecorvo, Madrid, 1998, pp. 93 a 105.

Sin embargo, es preciso recordar que dichas limitaciones deben venir impuestas por otros derechos o por bienes constitucionalmente protegidos¹⁴⁶⁹.

Y aún cuando en otros artículos de rango constitucional se haga alusión directa al derecho de información administrativa¹⁴⁷⁰; entendemos que el fundamento del acceso a archivos y registros se encuentra en el artículo 105 de la Carta Magna¹⁴⁷¹, desarrollada con alguna carencia de técnicas legislativas¹⁴⁷², cuyo espíritu restrictivo reduce el derecho de acceso a su mínima expresión¹⁴⁷³.

El posibilitar el acceso a los archivos y registros con carácter general, también determina que sea posible el acceso a la propia información¹⁴⁷⁴, tal y como veremos a continuación.

¹⁴⁶⁹ Vid. SENDÍN GARCÍA, M.: “El Derecho de acceso a los documentos que contienen datos personales de los pacientes”, *Revista Jurídica de Castilla y León*, número 8, febrero, 2006.

¹⁴⁷⁰ Como es el caso de los arts. 18, y 149.1.18 de la Ley de Regulación de las Bases de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas, normativa a la que se suma la Ley Orgánica de Protección de Datos de Carácter Personal. Ley Orgánica de Protección de Datos de Carácter Personal, artículo 15: “(...) la información podrá obtenerse mediante la mera consulta de los datos por medio de su visualización, o la indicación de los datos que son objeto de tratamiento mediante escrito, copia, telecopia o fotocopia, certificada o no, en forma legible, ininteligible, sin utilizar claves o códigos que refieran el uso de dispositivos mecánicos específicos (...)”.

¹⁴⁷¹ Para mayor información, consultar la obra de DOMÍNGUEZ LUIS, J.: “El Derecho de información administrativa: información documentada y transparencia administrativa”, *Op. Cit.*, pp. 537 y ss; VÁZQUEZ DE PRADA, V.: “Nuevas perspectivas en la relación Administración Pública-administrados”, *Documentación Administrativa*, número 186, abril-junio 1980, pp. 171 a 174.

¹⁴⁷² Cfr. con ÁLVAREZ RICO, M. y ÁLVAREZ RICO, I., “Derecho de acceso a los archivos y registros administrativos en la nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común”, *Op. Cit.*, p. 488.

¹⁴⁷³ En este sentido, PARADA VÁZQUEZ, R.: “Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común”, AAVV: *Estudio, Comentarios y Texto de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre*, *Op. Cit.*, p. 157.

¹⁴⁷⁴ Hemos empleado el termino posibilita, ya que tener el conocimiento de sus propios datos no implica necesariamente el ejercicio de los derechos de oposición o cancelación, en el sentido de no convertirse en requisito exigido por el responsable del tratamiento, y que justifique desde esa óptica su denegación. En este sentido debe entenderse la independencia que proclama la Instrucción 1/98 de la Agencia de Protección de Datos, tal y como lo señala PRIETO GUTIÉRREZ en “Comentario a la Instrucción 1/1998, de 19 de enero de la Agencia de Protección de Datos (Ejercicio de los derechos de acceso, rectificación y cancelación en materia de protección de datos personales)”, AA.VV.: *XIII Encuentro sobre Informática y Derecho*, Aranzadi, Pamplona 2000, p. 99.

4.1.2. Autodeterminación informativa

En el capítulo II veíamos la intimidad en su manifestación negativa, expresada a través del *right of privacy*. Observábamos entonces la forma en la cual se custodiaba la parte de esa esfera de la intimidad. Ahora ha llegado el momento de tratar la forma en la cual este derecho se manifiesta de manera positiva, es decir, como la libertad de informarse, también implica ejercer un control autónomo respecto de los datos propios, para así proteger su integridad¹⁴⁷⁵.

En efecto, nos proponemos emprender el análisis del denominado “*habeas data*”, o la “autodeterminación informativa”¹⁴⁷⁶, característica del derecho fundamental de protección de datos personales¹⁴⁷⁷, al que se puede configurar como garantía necesaria de

¹⁴⁷⁵ Los llamados “datos propios”, son los que han de aportar los contribuyentes, en virtud del art.35 de la Ley General Tributaria, a través de la presentación de las declaraciones, o del cumplimiento de los distintos requerimientos de información remitidos por parte de la Administración, en MANTERO SÁENZ, A. y CUESTA RODRÍGUEZ, M.: *Procedimiento en la Inspección Tributaria*, 4ª edición, *Op. Cit.*, p. 441; a este respecto SÁNCHEZ SERRANO se refiere a la doctrina alemana, señalando que distingue “(...) dentro de los deberes de colaborar (...), entre “deber de declarar” y “deber de informar o de comunicar datos (...)”, aunque sin una clara delimitación de tales conceptos; se considera a veces al segundo de los deberes como un deber genérico que comprende a su vez, además de al de informar propiamente dicho, a los de presentar comprobantes o justificantes y de exhibir determinados libros o documentos; e incluso se comprende algunas veces en el concepto genérico de “deber de comunicar datos” al propio deber de declarar; el “deber de informar” puede recaer tanto sobre el propio interesado, quien ha de completar su declaración, haciéndola atendible por la coherencia y correspondencia entre diversos datos, desvaneciendo posibles dudas sobre la veracidad de la misma, etc., como también sobre terceros (...), en *La Declaración Tributaria*, *Op. Cit.*, p. 57.

¹⁴⁷⁶ El término de autodeterminación informativa fue introducido por el Tribunal Constitucional Federal de Alemania en una Sentencia que dictó en 1983 al enjuiciar la adecuación a la Ley Fundamental de BONN de la Ley del Censo. Lo hizo al plantearse en esa ocasión el peligro que supone para las personas las posibilidades que ofrece la informática a la hora de tratar sus datos, incluso los aparentemente sin interés. Igualmente, es importante precisar que lo que cuenta es el régimen jurídico de este derecho, de manera que las consideraciones terminológicas son secundarias, aunque no inútiles porque sirven para aproximarnos a su contenido.

¹⁴⁷⁷ De acuerdo al pronunciamiento judicial: “(...) son elementos característicos de la definición constitucional del derecho fundamental a la protección de datos personales (sigue diciendo el Tribunal Constitucional) los derechos del afectado a consentir sobre la recogida y uso de sus datos personales y a saber de los mismos. Y resultan indispensables para hacer efectivo ese contenido el reconocimiento del derecho a ser informado de quién posee sus datos personales y con qué fin, y el derecho a poder oponerse a esa posesión y uso requiriendo a quien corresponda que ponga fin a la posesión y empleo de los datos. Es decir, exigiendo del titular del fichero que le informe de qué datos posee sobre su persona, accediendo a sus oportunos registros y asientos, y qué destino han tenido, lo que alcanza también a posibles cesionarios; y, en su caso, requerirle para que los rectifique o los cancele (...)”. *Vid.* Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 6) de 20 febrero 2007.

la órbita de libertad propia del individuo, especialmente en su dimensión subjetiva, como límite al Estado en su relación con los individuos¹⁴⁷⁸.

Como cualquier otro derecho, la misión de la autodeterminación informativa es asegurar la libertad y dignidad de las personas. En este caso, asegurar esos valores frente a los riesgos que comporta en el avance tecnológico. En particular la informática y las tecnologías de la información y de las comunicaciones.

El control que ofrece este derecho fundamental condiciona la licitud de actividades de captación y utilización de datos personales por terceros al consentimiento del afectado. Consentimiento que debe reunir las características de haberse suministrado de forma libre e informada, de manera que permita al interesado poder ejercer su derecho de autodeterminación informativa.

No obstante, esta claro que no siempre será posible la autorización del interesado, y por alguna eventualidad, ha sido contemplada la posibilidad de admitir al respecto la expresa autorización legal de forma general, en cuanto se verifiquen las circunstancias previstas o cuando lo amerita el análisis particular de cada caso. Así, consentimiento y habilitación legal justifican el tratamiento de datos personales.

La autodeterminación normativa aparece regulada en la Ley Orgánica de Protección de Datos¹⁴⁷⁹, y si bien sus postulados deben ser observados en todo momento, su observación toma una mayor relevancia en cuanto a los datos que ya obren en poder de

¹⁴⁷⁸ *Vid.*, en este sentido, PÉREZ LUÑO, A.: *Los Derechos Fundamentales*, 7 edición, Tecnos, Madrid, 1998, pp. 22 y ss.

¹⁴⁷⁹ Específicamente el artículo 15 Ley Orgánica de Protección de Datos, establece el derecho que tiene cualquier persona a acceder e incluso a obtener información gratuitamente siempre que: se trate de sus propios datos o a su origen, y que estos sean sometidos a tratamiento, o que se trate de comunicaciones previstas o efectuadas, siempre y cuando el carácter de éstas sea general, según se desprende del artículo 15.2.: “(...) que la información podrá obtenerse mediante la mera consulta de los datos por medio de su visualización, o la indicación de los datos que son objeto de tratamiento mediante escrito, copia, telecopia o fotocopia, certificada o no, en forma legible e inteligible, sin utilizar claves o códigos que refieran el uso de dispositivos mecánicos específicos (...)”; en cuanto a lo dicho del intervalo de tiempo en el cual se comprende el acceso, el artículo 15.3.: “(...) el derecho de acceso a que se refiere este artículo sólo podrá ser ejercitado a intervalos no inferiores a doce meses, salvo que el interesado acredite un interés legítimo al efecto, en cuyo caso podrá ejercitarlo antes (...)”.

la Administración Tributaria¹⁴⁸⁰, sin perjuicio de otras normativas con la misma finalidad¹⁴⁸¹.

El *habeas data*, o autodeterminación informativa representa una importante garantía que protege la libertad de la persona, en el entendido que ésta no se limita a su aspecto material y físico, sino a la persona en su integridad.

Esta autodeterminación informativa reúne ciertos elementos característicos¹⁴⁸² y diferentes limitaciones. Siguiendo a MURILLO DE LA CUEVA, podemos mencionar los siguientes:

- 1) Ser informado en la recogida de datos¹⁴⁸³;
- 2) Conocer la existencia de ficheros y tratamientos de datos personales¹⁴⁸⁴;
- 3) Acceder a ellos para comprobar qué información personal se tiene del afectado¹⁴⁸⁵;

¹⁴⁸⁰ Cfr. LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: “El control jurídico de la información registrada en los ficheros de la Hacienda Pública”, *Revista Información Fiscal*, número 22, 1997.

¹⁴⁸¹ Junto al desarrollo legal del derecho de acceso nos encontramos con el complemento reglamentario al mismo, que se traduce en el artículo 12 del Real Decreto 1332/1994, de 20 de junio, por el que se fija en un mes el plazo para que el responsable del fichero resuelva sobre la petición de acceso por parte del titular de los datos, contando desde la recepción de la solicitud.

¹⁴⁸² Según MURILLO DE LA CUEVA, P. L.: “Diez preguntas sobre el Derecho a la autodeterminación informativa y la protección de datos de carácter personal”, *Agència Catalana de Protecció de Dades de Barcelona*, 2006.

¹⁴⁸³ Información que debe ser completa, clara e inequívoca en cuanto a los destinatarios de esos datos y en cuanto a la finalidad perseguida para su obtención. La falta de alguno de estos requisitos determina la responsabilidad de quien lo hubiere omitido (Sentencia de 21 de abril de 2004 (Recurso 480/2002).

¹⁴⁸⁴ En este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 2005 ha interpretado que no se considerará válido el consentimiento tácito por parte del afectado para el tratamiento de sus datos personales.

¹⁴⁸⁵ La Ley Orgánica de Protección de Datos modificó en este punto la Ley Orgánica de Regulación del Tratamiento Automatizado de los Datos de Carácter Personal de manera que si aquella prohibía su uso para fines distintos de los que motivaron la captación de los datos personales, ahora el alcance de esa prohibición es mucho más reducido: llega solamente a las finalidades incompatibles con la original. Pues bien, la Audiencia Nacional ha dictado varias Sentencias (de 11 de febrero de 2004 (Recurso 119/2002) y 8 de febrero de 2002 (Recurso 1067/2000) en las que sostiene que la nueva redacción, recogida en el artículo 4.2 de la Ley Orgánica de Protección de Datos no puede tener un sentido distinto de la que ese mismo precepto de la Ley Orgánica de Regulación del Tratamiento Automatizado de los Datos de Carácter Personal

4) Obtener la rectificación de los que no sean exactos;

5) Obtener la cancelación de los que no deban ser tratados o hayan perdido la calidad que en su día justificó el tratamiento;

6) Oponerse a un tratamiento cuando conforme a *La Ley*, no se requiera el consentimiento del afectado y concurran motivos fundados y legítimos relativos a su concreta situación personal;

7) No sufrir perjuicios como consecuencia de decisiones tomadas exclusivamente en virtud de perfiles personales obtenidos a través de medios electrónicos;

8) Ser resarcido de los perjuicios sufridos a causa de tratamientos que no se ajusten a las condiciones legalmente establecidas;

Cabe destacar el derecho a solicitar la protección de las instituciones especializadas en el control externo de la información, creadas para defender este derecho fundamental.

En cuanto a las limitaciones a los deberes de información, la primera que surge la encontramos en el derecho constitucional de protección de datos personales¹⁴⁸⁶, considerada como “(...) un derecho fundamental y autónomo de los derechos al honor y la intimidad personal (...)”¹⁴⁸⁷; y la segunda, determinada por la jurisprudencia como el

imponía. Para la Audiencia Nacional, la palabra incompatible entraña repugnancia entre dos cosas o términos y si se pretendiera limitar esta cláusula solamente a los supuestos en que se diera esa contradicción, eso equivaldría a dejarla sin efecto porque en muy pocos supuestos existiría una contradicción de tal naturaleza. Por eso, llegó a la conclusión que por fines incompatibles había que entender fines distintos, ya que, además, esa solución era la que mejor se ajustaba a los principios de la ley y a la relevancia que atribuye al consentimiento que, interpretando el artículo 6.2, entiende necesario cuando se pretenda usar esos datos para finalidades diferentes de las iniciales. En ésta línea también se encuentran las Sentencias de Tribunales Superiores de Justicia, como la de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del de la Comunidad Valenciana 1901/2002, de 27 de noviembre, o la Sentencia del Tribunal Supremo de Madrid 90/2003, de 29 de enero.

¹⁴⁸⁶ Según el artículo 18.4 de la Constitución Española.

¹⁴⁸⁷ De acuerdo con lo señalado por el Tribunal Constitucional, “(...) el objeto de protección del derecho fundamental a la protección de datos no se reduce sólo a los datos íntimos de la persona, sino a cualquier tipo de dato personal, sea o no íntimo, cuyo conocimiento o empleo por terceros pueda afectar a sus derechos, sean o no fundamentales, porque su objeto no es sólo la intimidad individual, que para ello está la protección que el artículo 18.1 de la Constitución Española otorga, sino los datos de carácter personal. Por consiguiente, también alcanza a aquellos datos personales públicos, que por el hecho de serlo, de ser accesibles al conocimiento de cualquiera, no escapan al poder de disposición del afectado porque así lo garantiza su derecho a la protección de datos. También por ello, el que los datos sean de carácter personal no

derecho que faculta para disponer y controlar en todo momento la información que se proporciona pudiendo incluso, oponerse¹⁴⁸⁸.

El *habeas data* es una garantía que recoge los derechos de acceso, oposición, rectificación y cancelación de datos por parte del titular de los mismos. La llamada autodeterminación informativa, coloca el control de la información en las manos del interesado¹⁴⁸⁹, y de paso favorece la comunicación entre éste y la Administración Tributaria¹⁴⁹⁰.

También llamada “principio del contradictorio”, en su manifestación positiva, el hecho que surja del *auditur et alternan partes*, significa que las partes deberán tener las mismas prerrogativas durante el desarrollo de las relaciones jurídicas procesales, es decir que se pone a su disposición la posibilidad de utilizar todos los medios legales posibles.

Adoptado por el sistema anglosajón, la inclusión de la cláusula del *due process of law* ha sido propiciada tanto por doctrina como por jurisprudencia inglesa¹⁴⁹¹, cuyo

significa que sólo tengan protección los relativos a la vida privada o íntima de la persona, sino que los datos amparados son todos aquellos que identifiquen o permitan la identificación de la persona, pudiendo servir para la confección de su perfil ideológico, racial, sexual, económico o de cualquier otra índole, o que sirvan para cualquier otra utilidad que en determinadas circunstancias constituya una amenaza para el individuo (...)", en Sentencia del Tribunal Constitucional 292/2000, de 30 de noviembre; y Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 6) de 20 febrero 2007.

¹⁴⁸⁸ *Vid.* la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de septiembre de 2002 y 25 de enero de 2006, asumiendo la doctrina de la citada Sentencia del Tribunal Constitucional 292/2000.

¹⁴⁸⁹ Al respecto, señala textualmente BOBBIO que: “Para que el Estado de Derecho funcione correctamente ha de exigirse un incremento de la capacidad de los ciudadanos para controlar al poder público lo cual se consigue con una participación más activa”, en BOBBIO, N.: *La crisis de la Democracia y la lección de los clásicos. Crisis de la Democracia*, Traducido por MARFÁS, J., Editorial Ariel, Barcelona, 1985.

¹⁴⁹⁰ Es por ello que la relación entre la Administración Tributaria y el contribuyente “(...) puede fundarse en el entendimiento fluido y regular, dado que no son relaciones transitorias, fugaces; o, en la aplicación de la supremacía discrecional y unilateral (...) Los procedimientos consensuados liberan a la Administración y al contribuyente de la incertidumbre y el pleito, permitiendo la fluida obtención de los ingresos tributarios previstos y la oportunidad de eliminar mediante la negociación y el compromiso, un alto grado de conflicto fiscal y controversia permanente (...)”, en ROSEMBUJ, T.: *La Transacción Tributaria. Discrecionalidad y Actos de Consenso*, *Op. Cit.*, p. 91.

¹⁴⁹¹ The *due process of law* ha experimentado profundos cambios evolutivos desde su primera mención, en la Magna Charta de 1215, cuando se refirió a *law of the land* (artículo 39), aunque cuando surge el término propiamente en el año 1354 mediante el Statute of Westminster of the liberties of London, durante el reinado de Eduardo III, en BEATON, J., y TRIDIMAS, T.: *New Directions in European Public Law*, Hart Publishing, London, 1998, pp. 20 y ss.

acogimiento ha sido favorecido por el marco histórico que representa la transición de un sistema autoritario a un régimen democrático, acabando así con la hegemonía del soberano de cuya única voluntad dependiera la normativa¹⁴⁹².

Aunque este principio haya sido entendido y aplicado tradicionalmente como la oportunidad de defensa previa a una decisión o frente a una prueba, con la finalidad de que se garantice la dialéctica del proceso, debe también entenderse en el *latu sensu*, que va más allá de la resistencia u oposición a la actuación ajena, para asumir una posición esencialmente positiva que incide en el desarrollo y éxito del proceso¹⁴⁹³ posibilitando la participación de los ciudadanos¹⁴⁹⁴.

Por nuestra parte, creemos que después de las fugas de información, otro grave problema que afecta al tratamiento de la información esencial es la utilización de datos incorrectos o desactualizados.

La autodeterminación informativa ha sido un mecanismo de control consecuencia de la tutela judicial efectiva¹⁴⁹⁵, un derecho constitucional que se erige como rasgo

¹⁴⁹² Éste legado puede presentarse bajo dos vertientes diferentes pero complementarias. Mediante la utilización del *substantive aspect*, el poder gubernamental se condiciona y somete a la apreciación jurisdiccional de la Suprema Corte, exigiéndose que el legislador satisfaga el interés público en el ejercicio de sus actividades; y el *objective aspect*, que consiste en propiciar al litigante la adecuada comunicación de las acciones gubernamentales, un juez imparcial, la oportunidad de deducir defensa oral, la oportunidad de presentar las pruebas pertinentes, y una decisión fundamentada con base en que consta en el proceso. El *objective aspect*, que lógicamente es el asumido por la mayoría de la doctrina, refleja rasgos esencialmente procesales. *Vid.* BEATON, J., y TRIDIMAS, T.: *New Directions in European Public Law, Op. Cit.*, pp. 20 y ss.

¹⁴⁹³ Según FREITAS DE LEBRE, J.: *Introdução ao Processo Civil-conceito e principios gerais a luz do Código revisto*, Coimbra Editora, Coimbra, pp. 96 e 97.

¹⁴⁹⁴ En palabras de MESTRE DELGADO: “En este ámbito adquiere una importancia esencial la garantía que incorpora, no ya la atribución de un derecho reaccional frente al comportamiento administrativo, sino el principio participativo (...)”, en MESTRE DELGADO, J.: *El Derecho de acceso a Archivos y Registros Administrativos (análisis del artículo 105, b) de la Constitución*, *Op. Cit.*, p. 23. Sobre la vinculación del Derecho de participación ciudadana y el Derecho a la información, *Vid.* POMED SÁNCHEZ, L.: *El Derecho de acceso de los ciudadanos a los Archivos y Registros Administrativos*, *Op. Cit.*, pp. 89 y ss.

¹⁴⁹⁵ Acerca del Derecho de acceso como herramienta de control de las Administraciones Públicas, SÁNCHEZ MORÓN, M.: *El control de las Administraciones Públicas y sus problemas*, Instituto de España/Espasa Calpe, Madrid, 1991, pp. 70 y ss. En cuanto a la autodeterminación informativa como consecuencia de la tutela judicial efectiva, *Vid.* FERNÁNDEZ SEGADO, F.: *El Sistema Constitucional Español*, Madrid, Dykinson, 1992, pp. 268.

caracterizador de un sistema democrático justo¹⁴⁹⁶. En materia administrativa, supone la posibilidad de actuaciones apegadas a la justicia¹⁴⁹⁷.

La Ley 30/92 introduce en dos momentos la posible participación del ciudadano¹⁴⁹⁸. Un primer momento respecto de su propia información en poder de la Administración en el artículo 35 estableciendo que los derechos de los ciudadanos deberán ser tenidos en cuenta por la Administración en su actuación; y un segundo momento en cuanto al derecho de acceso a archivos y registros que se regula en el artículo 37 *ejusdem*¹⁴⁹⁹.

Si bien lo realmente importante en este sentido, es la real y efectiva configuración de articulación de este derecho, ya que la claridad que aporta la legislación contentiva del procedimiento establecido para el acceso, oposición, rectificación y cancelación, ayudaría tanto a administrados como a Administración a distinguir errores subsanables en algunas ocasiones.

La autodeterminación informativa es un derecho fundamental de tercera generación, reconocido en la Carta Magna española y llevado a cabo mediante el cauce procesal correspondiente al *habeas data*, lo que no significa que no sea objeto de protección de otras leyes, como la Ley Orgánica de Protección de Datos.

¹⁴⁹⁶ En los siguiente términos: “1. Todas las personas tienen derecho a obtener tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión; 2. Asimismo, todos tienen derecho al Juez ordinario predeterminado por la Ley, a la defensa y a la asistencia al letrado, a ser informados de la acusación formulada contra ellos, a un proceso público sin dilaciones indebidas y con todas las garantías, a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia. La Ley regulará los casos en que, por razón de parentesco o de secreto profesional, no se estará obligado a declarar sobre hechos presuntamente delictivos”. *Cfr.* con el artículo 24.1 de la Constitución Española.

¹⁴⁹⁷ “(...) Nada más justo que propiciar al contribuyente tales prerrogativas, que en muchos casos encontramos materializadas, como la presencia de un asesor a los sujetos inspeccionados en las actividades de Inspección (...)”, así lo señala textualmente FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.: *La comprobación de hechos por la inspección de los tributos*, Marcial Pons, Barcelona, 1998, pp. 64 y 65.

¹⁴⁹⁸ Acerca de la idea de participación de los ciudadanos tanto funcional como orgánica, podemos citar a MUÑOZ MACHADO, S.: “Las concepciones del Derecho Administrativo y la idea de participación en la Administración”, *Op. Cit.*, pp. 519 y ss.

¹⁴⁹⁹ En concordancia con el Real Decreto 208/1996, de 9 de febrero, art.1, por el que se regulan los Servicios de Información Administrativa y Atención al Ciudadano y que concibe la información administrativa como un cauce adecuado a través del cual los ciudadanos pueden acceder al conocimiento de su derechos y obligaciones y a la utilización de los bienes y servicios públicos.

4.1.3. La subsanación de datos propios

Cuando el contribuyente accede a sus datos personales pueden verificarse tres situaciones diferentes, según la comprobación que realice el interesado tras el ejercicio de su derecho de acceso:

1) Que el contribuyente se muestre conforme con el contenido de sus datos y con el tratamiento que se les esté practicando. A partir del ejercicio de este derecho, ya el contribuyente es conciente del uso que se les está brindando y podrá emprender las acciones que considere convenientes.

2) Que se muestre inconforme con el contenido de sus datos y con el tratamiento que se le esté practicando, lo cual puede deberse a alguna inexactitud, carencia o incumplimiento de las obligaciones derivadas de la Ley Orgánica de Protección de Datos.

Como consecuencia de ello, se produce una rectificación de oficio que puede consistir en sustituir un dato antiguo por uno nuevo¹⁵⁰⁰, o simplemente en eliminarlo cuando deje de ser necesario o pertinente para la finalidad para la que se hubiera recabado, a tenor del artículo 4.5 de la Ley Orgánica de Protección de Datos¹⁵⁰¹.

Puede verificarse una inexactitud cuando no se produce el cumplimiento de *La Ley*, bien respecto de los datos (en sí mismos) o bien respecto de su tratamiento, lo que también originaría como consecuencia la cancelación de los mismos¹⁵⁰². Estos derechos

¹⁵⁰⁰ Cfr. con la Ley Orgánica de Protección de Datos, artículo 4.4: “Si los datos de carácter personal registrados resultaran ser inexactos, en todo o en parte, o incompletos, serán cancelados y sustituidos de oficio por los correspondientes datos rectificadas o completados, sin perjuicio de las facultades que a los afectados reconoce el artículo 16”.

¹⁵⁰¹ Según la Ley Orgánica de Protección de Datos, artículo 4.5: “Los datos de carácter personal serán cancelados cuando hayan dejado de ser necesarios o pertinentes para la finalidad para la cual hubieran sido recabados o registrados”.

¹⁵⁰² Vid. HERRÁN ORTÍZ, A.: *La violación de la intimidad en la Protección de Datos Personales*, Editorial Dykinson, Madrid, 1998, p. 288; También FREIXAS GUTIÉRREZ, G.: *La protección de los datos de carácter personal en el Derecho Español: aspectos teóricos y prácticos*, Editorial Bosch, Barcelona, 2001, p. 197.

estos también se encuentran comprendidos en el llamado “*habeas data*”, según lo estipula la Ley Orgánica de Protección de Datos¹⁵⁰³.

Es necesario señalar que aún cuando hemos titulado este apartado como “subsanción de datos propios”, debemos aclarar que trataremos dentro del mismo tanto la sustitución de datos como su cancelación¹⁵⁰⁴.

Ambos derechos mantienen dos ámbitos de actuación perfectamente definidos en el artículo 16.2 de la Ley Orgánica de Protección de Datos y recogidos por la Instrucción 1/98 en su norma 3.1. “(...) siempre que exista causa justificativa para ello (...)”¹⁵⁰⁵.

Pero existen algunas diferencias entre estos dos tipos de subsanaciones. Mientras que la rectificación ha de identificar el dato erróneo, debiendo acompañarse por la documentación que verifique la corrección del dato, la solicitud de cancelación debe incorporar la revocación del consentimiento para el tratamiento de datos o la documentación justificativa en caso de datos erróneos.

¹⁵⁰³ *Cfr.* con el artículo 16.1 de la Ley Orgánica de Protección de Datos: “El responsable del tratamiento tendrá la obligación de hacer efectivo el derecho de rectificación o cancelación del interesado en el plazo de diez días. 2. Serán rectificadas o canceladas, en su caso, los datos de carácter personal cuyo tratamiento no se ajuste a lo dispuesto en la presente Ley y, en particular, cuando tales datos resulten inexactos o incompletos. 3. La cancelación dará lugar al bloqueo de los datos, conservándose únicamente a disposición de las Administraciones Públicas, Jueces y Tribunales, para la atención de las posibles responsabilidades nacidas del tratamiento, durante el plazo de prescripción de éstas. Cumplido el citado plazo deberá procederse a la supresión. 4. Si los datos rectificadas o cancelados hubieran sido comunicados previamente, el responsable del tratamiento deberá notificar la rectificación o cancelación efectuada a quien se hayan comunicado, en el caso de que se mantenga el tratamiento por este último, que deberá también proceder a la cancelación. 5. Los datos de carácter personal deberán ser conservados durante los plazos previstos en las disposiciones aplicables o, en su caso, en las relaciones contractuales entre la persona o entidad responsable del tratamiento y el interesado”.

¹⁵⁰⁴ A este respecto, la Agencia de Protección de Datos ha afirmado la independencia de los derechos de acceso, rectificación y cancelación, en la Instrucción 1/98; y aunque, los derechos de rectificación y cancelación están comprendidos en el mismo art.16.2 de la Ley Orgánica de Protección de Datos, cuando se analizan sus objetivos y resultados se entiende la consideración independiente de estos derechos. No obstante, esta afirmación parece incompatible con la aceptación de ciertos aspectos comunes regulados conjuntamente por la Ley, como el procedimiento para su ejercicio, del art.17; el procedimiento para su tutela del artículo 18; la calificación ante su vulneración del artículo 44.4.b), todos ellos de la Ley Orgánica de Protección de Datos; de manera que se pone en duda la desconexión a la que se refiere la Instrucción 1/98.

¹⁵⁰⁵ De acuerdo con el artículo 6.3 “siempre que exista causa justificativa para ello y no se le atribuyan efectos retroactivos”. El plazo para proceder a la rectificación o cancelación es de diez días a tenor del artículo 16.1 de la Ley Orgánica de Protección de Datos.

También las consecuencias del ejercicio de los derechos de corrección y de cancelación son diferentes. La rectificación implica la corrección del dato, su actualización para acomodarse a la realidad de su titular, de la que debe ser fiel reflejo. Esta adaptación, a su vez, puede consistir en la actualización de un dato desfasado o en la corrección de uno inexacto.

En ambos casos se procederá a una rectificación, aunque la ley distinga estas operaciones en los arts. 4 y 16 de la Ley Orgánica de Protección de Datos, en función de la cancelación que también pueda el dato inexacto. La diferencia radica en que la cancelación supone la eliminación de la información sin la correspondiente sustitución. De manera que para reflejar la realidad, en este caso, es necesario borrar los datos que se han quedado obsoletos.

Aunque la finalidad de la corrección y de la cancelación también es la misma, su ejercicio supone la desaparición de la información, puesto que da lugar al borrado de los datos¹⁵⁰⁶. Por lo tanto la cancelación procederá, con carácter general, cuando se haya vulnerado algún precepto de la Ley Orgánica de Protección de Datos en los casos en los cuales los datos no sean pertinentes; no sean adecuados a la finalidad para la que fueron registrados; o sean excesivos, tanto por su pertenencia a categorías de datos que no permitan su registro, como porque hayan sido datos recabados sin el consentimiento del interesado¹⁵⁰⁷.

¹⁵⁰⁶ Según se desprende de la norma 3.8 de la Instrucción 1/98, que exige tras la cancelación el borrado físico del dato, sustituyendo esta operación por el bloqueo de los datos, que procede cuando el borrado no sea posible tras la cancelación y equivale a la inutilización del dato para cualquier operación posterior, aunque se mantenga físicamente.

¹⁵⁰⁷ Cfr. con MURILLO DE LA CUEVA quien señala, con carácter general, que “(...) la obtención de datos en contra de las prohibiciones expresamente formuladas por la Ley Orgánica de Regulación del Tratamiento Automatizado de los Datos de Carácter Personal es título suficiente para lograr su cancelación”, en MURILLO DE LA CUEVA, P. L.: *Informática y protección de datos personales: (Estudio sobre la Ley Orgánica 5/1992, de Regulación del Tratamiento Automatizado de los Datos de Carácter Personal)*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1993, p. 79.

5.2. La nueva forma de acceso

El uso de las nuevas tecnologías de la información y de las comunicaciones en el ámbito de las administraciones públicas, se han ido desarrollando, especialmente en los últimos años¹⁵⁰⁸, debido al continuo avance tecnológico y la mayor facilidad de acceso.

Los primeros intentos en la utilización de medios electrónicos por parte de administración pública se dieron a través del Intercambio Electrónico de Datos (EDI)¹⁵⁰⁹. Este sistema cerrado de transferencia de información¹⁵¹⁰ se utilizó, principalmente, en los ámbitos tributarios y de la seguridad social¹⁵¹¹, como también en el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria¹⁵¹² y en el ámbito de los impuestos especiales de fabricación¹⁵¹³.

Sin embargo y a diferencia de los actuales canales de sistema abierto de transferencia electrónica de datos, el EDI es un sistema cerrado entre partes que previamente han estado en contacto¹⁵¹⁴, por lo que en el ámbito administrativo se ha

¹⁵⁰⁸ Vid. BEATO ESPEJO, M.: *Cauces de comunicación de las Administraciones Públicas con los ciudadanos. Tecnologías de la información: efectos técnicos y jurídicos*, Editorial Tecnos, Madrid, 2002, pp. 102 a 115.

¹⁵⁰⁹ Acrónimo en inglés: Electronic Data Interchange.

¹⁵¹⁰ Vid. TEODORO y SADURNÍ, J.: *Intercambio Electrónico de Datos*, Ministerio de Obras Públicas, Transportes y Medio Ambiente, Madrid, 1994, pp. 20 y ss.

¹⁵¹¹ Aprobación de la Orden de 3 de abril de 1995 sobre el uso de medios electrónicos, informáticos y telemáticos en relación con la inscripción de empresas.

¹⁵¹² Cfr. Reglamento (CEE 2454/93 de la Comisión, adoptó la Circular de 30 de noviembre de 1993, número 8/1993, sobre la presentación en la Aduana del documento único administrativo (DUA).

¹⁵¹³ Según el Texto del Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 16 de julio de 1998, desarrollada por la Resolución del Departamento de Aduanas e impuestos especiales de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de 7 de mayo de 1999, haciendo posible la presentación de las declaraciones y documentos establecidos por la normativa de impuestos especiales de fabricación mediante la transmisión electrónica.

¹⁵¹⁴ Vid. STREET, F. y GRANT, M.: *Law of the Internet*, Lexis Publishing, New York, 2001, pp. 12 a 16.

instrumentado a través de la obtención de una autorización para poderse acogerse a ella¹⁵¹⁵.

De esta forma, y a modo de facilitar el intercambio de datos con el ciudadano, las vías de comunicación se basan en sistemas abiertos, que si bien empieza a tener su acceso en la misma época, su desarrollo, acceso y disponibilidad no se hacen realmente efectivos hasta la actualidad.

Así, la regulación de la relación por medios telemáticos entre la Administración y el ciudadano, tienen origen en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común la cual, en su artículo 45 establece que las Administraciones Públicas impulsarán el empleo y aplicación de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos, para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias.

Uno de los primeros casos de utilización inicial de Internet como medio de intercambio de información tiene lugar en el año 1998 en el ámbito de la Comisión Nacional del Mercado de Valores¹⁵¹⁶, el cual implementa un sistema de intercambio de información por línea telemática, que comprende una aplicación con esta tecnología y un procedimiento de utilización de dicha aplicación¹⁵¹⁷.

Por su parte, la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, también pone de manifiesto el fomento del uso de medios electrónicos. Así queda establecido en su artículo 68 a través de las modificaciones de los arts. 38 y 59 de la Ley 30/1992 o la disposición adicional decimoctava.

¹⁵¹⁵ Según la Resolución de 4 de abril del 2000, que regula, al apartado 6.3 del Capítulo VI, el procedimiento de obtención de la autorización administrativa para acogerse al sistema EDI en el ámbito de la administración aduanera.

¹⁵¹⁶ Según el Acuerdo de 11 de marzo de 1998, Artículo 1 del de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, para la implantación del Sistema CIFRADO/CNMV (Sistema de Intercambio de Información a través de línea telemática).

¹⁵¹⁷ *Vid.* ÁLVAREZ-CIENFUEGOS SUÁREZ, J.: *La defensa de la intimidad de los ciudadanos y la tecnología informática*, *Op. Cit.*, pp. 147 a 151.

Sin embargo, el avance de la tecnología y la accesibilidad al medio electrónico por parte de los ciudadanos, exige a las administraciones consagrar el derecho de comunicación y por lo tanto obligarlas a ir a la par de los adelantos tecnológicos que se produzcan respecto de los canales de comunicación¹⁵¹⁸.

Es por ello que, desde hace algunos años, todas las administraciones públicas están llevando una completa actividad informativa a través de sus páginas Web e Internet¹⁵¹⁹.

A su vez, el impulso de una administración electrónica de datos supone dar respuesta a los compromisos comunitarios, ya que el uso de las nuevas tecnologías de la información y comunicación viene siendo una prioridad en la Unión Europea.

Esto está siendo efectivo a través de la creación de redes de información que potencian la recogida, tratamiento y difusión electrónica de la información, adaptándose progresivamente a los adelantos tecnológicos¹⁵²⁰, con el fin de desarrollar redes que permitan la interconexión de los sistemas administrativos nacionales y comunitarios, así como también con las empresas y los ciudadanos, eliminando los obstáculos a las comunicaciones electrónicas, para contribuir a mejorar el entorno empresarial europeo, reducir los trámites administrativos, y al mismo tiempo tener una relación interactiva con las administraciones públicas mediante sistemas electrónicos¹⁵²¹.

¹⁵¹⁸ En este sentido, MARTÍNEZ MIGUEL, L.: “El papel de la Informática y las Comunicaciones en la Modernización de la Administración del Estado. El punto de vista de un observador”, (Ejemplar dedicado a: II Congreso Internacional de Informática y Derecho. Actas (volumen I), *Informática y Derecho: Revista Iberoamericana de Derecho Informático*, número 9-11, 1996, pp. 173 a 183.

¹⁵¹⁹ Ejemplo de ello es la Resolución de la Dirección general del Instituto Nacional de Trabajo, de 17 de marzo 1997, por la cual establece el sistema de acceso de los ciudadanos a la información facilitada a través de la Red “Internet” (BOE número 83/1997, de 7 de abril).

¹⁵²⁰ *Cfr.* con las Decisiones número 1719/1999/CEE y 1720/1999/CEE del Parlamento Europeo y del Consejo relativas a las redes trans-europeas destinadas al intercambio electrónico de datos entre administraciones de 3/8/1999.

¹⁵²¹ *Cfr.* con la Decisión 2004/387/CEE del Parlamento Europeo y del Consejo que contempla un conjunto de acciones y medidas al objeto de garantizar la Inter.-operatividad de las redes telemáticas trans-europeas destinadas al intercambio electrónico de datos entre administraciones (IDA), así como el acceso a las mismas.

De forma que, en España, debe existir una norma jurídica actualizada que contemple la relación por medios electrónicos, además de definir y concretar el alcance de ese derecho, y por ende, especificar la sede administrativa electrónica con la que se establecen esas relaciones, la clarificación de términos y conceptos, la protección jurídica, accesibilidad, disponibilidad y responsabilidad en el uso de la información.

Dicha Ley deberá prever varias circunstancias, en primer lugar que en la Administración Pública electrónica nadie quede excluido de los servicios administrativos ni por carencia de recursos ni por desconocimiento relacionado con la tecnología digital¹⁵²²; en segundo lugar, a las Administraciones se debe exigir que incorporen tecnologías de la información y de la comunicación, a fin de propiciar una actuación más rápida, ágil y cómoda.

En definitiva, la Ley deberá procurar una mejora en el funcionamiento de los servicios públicos¹⁵²³, siempre desde el respeto de los derechos y garantías de los ciudadanos¹⁵²⁴.

Por otra parte, el acceso a la información por parte del ciudadano deberá ser accesible y transparente¹⁵²⁵, sin dejar de lado el derecho a la intimidad y protección de datos y sin necesidad de regular el uso de ciertos canales electrónicos, ya que se debe fomentar la participación ciudadana¹⁵²⁶ a través de la canalización de las opiniones que éstos, en ejercicio de sus derechos, consideren formular.

¹⁵²² Cfr. con la Recomendación del Consejo de 15 de junio de 2001 relativa a las orientaciones generales de las políticas económicas de los Estados miembros (2001/483/CEE, por lo que la penetración de Internet en España es la segunda más baja de la Unión europea y, por lo tanto, señala como una prioridad principal tomar medidas con objeto de mejorar las capacidades básicas de las tecnologías de la información y la comunicación (Documento L 179/1, 2/7/2001, pp. 27 y 28).

¹⁵²³ Cfr. con PONCE SOLÉ, J.: *Deber de buena administración y derecho al procedimiento administrativo debido: Las bases constitucionales del Procedimiento Administrativo y del ejercicio de la discrecionalidad*, Lex Nova, Valladolid, 2001, pp.470 y ss.

¹⁵²⁴ Al respecto, GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T.: *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo II, Civitas, Madrid, 2000, p. 461.

¹⁵²⁵ Vid. el artículo 105 105.b), de la Constitución Española, sobre el acceso a los registros y archivos de las Administraciones Públicas y artículo 3.5 de la Ley 30/92.

¹⁵²⁶ Vid. el artículo 9 y 105 de la Constitución Española; y artículo 3.5 de la Ley 30/92.

Para ello, será necesario orientar al ciudadano en el uso de esa tecnología en la relación con las administraciones públicas¹⁵²⁷. Y para que pueda llevarse a cabo, es fundamental garantizar la compatibilidad de las técnicas en los medios empleados y los sistemas e información, tanto dentro una organización administrativa como entre distintos entes públicos, sin la cual se dificultarían las relaciones entre los órganos y entre las diferentes administraciones, y sobre todo, las relaciones de los ciudadanos con las diferentes administraciones públicas¹⁵²⁸.

Así nace la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, respaldada en los principios de legalidad, igualdad, accesibilidad, proporcionalidad, eficacia, transparencia, protección de datos, participación, servicio al ciudadano, neutralidad tecnológica, coordinación, cooperación y colaboración; la aplicación de estos principios es un imperativo constitucional.

La administración pretende ofrecer, otorgar, mediante el ahorro de tiempo y espacio, un mejor servicio al contribuyente, ya que por motivos como su localización geográfica o dificultades de movilización, pueden generar condicionantes o limitaciones para el contribuyente. Al mismo tiempo, permite oportunidades de mejoras de la Administración, por medio del aumento de eficiencia en el proceso y reducción de costes.

Así, la Ley reconoce los derechos de los ciudadanos en sus relaciones con las administraciones públicas a través de medios electrónicos, regulando el régimen jurídico de la administración electrónica, las formas de identificación y autenticación, tanto de los ciudadanos como de los órganos administrativos en el ejercicio de sus competencias, como también contempla la regulación de los registros, comunicaciones y notificaciones electrónicas, de forma que puedan convertirse en un instrumento que se libere de la rigidez actual y que sirvan para la presentación de cualquier escrito o solicitud ante las administraciones públicas.

¹⁵²⁷ *Vid.* el artículo 3.2 de la Ley 30/92.

¹⁵²⁸ *Cfr.* con el artículo 103 de la Constitución Española y artículos 3 y 4 de la Ley 30/92; también sus correspondientes modificaciones introducidas en el artículo 4 de la Ley 4/1999, de 13 de enero. De éste último, destaca especialmente su apartado quinto.

Además, la Ley especifica la cooperación para el impulso de la administración electrónica entre la Administración General, las Comunidades Autónomas y la Administración Local, estableciéndose los principios para garantizar la interoperabilidad de sistemas de información y las bases para impulsar la reutilización de aplicaciones y transferencia de tecnologías entre ellas.

Finalmente, creemos que la consecuencia fundamental de que exista la posibilidad de acceder a los datos propios que acabamos de analizar, es que su conocimiento puede ejercer cierta influencia sobre las actuaciones del contribuyente, ya que de acuerdo a su contenido tomará unas u otras alternativas.

5.3. Derecho a obtener copia de los documentos que figuren en el expediente

Cuando se regula la prohibición de duplicidad y pertinencia en las solicitudes, esto se traduce en un considerable ahorro tanto para la Administración como para los particulares.

Para los administrados, representa el ahorro económico que conlleva todo suministro de información, mientras que para la Administración, se traduce en economía procedimental, racionalización, celeridad y eficacia, principios rectores de la actividad pública.

Este derecho, regulado tanto por el artículo 15 de la Ley Orgánica de Protección de Datos, el apartado sexto de la normativa segunda y la actual Ley General Tributaria¹⁵²⁹,

¹⁵²⁹ Según el artículo 34.1 de la Ley General Tributaria: “Constituyen derechos de los obligados tributarios, entre otros, los siguientes: (...) g. Derecho a solicitar certificación y copia de las declaraciones por él presentadas, así como derecho a obtener copia sellada de los documentos presentados ante la Administración, siempre que la aporten junto a los originales para su cotejo, y derecho a la devolución de los originales de dichos documentos, en el caso de que no deban obrar en el expediente”.

posibilita al interesado estar al tanto del tratamiento, procedencia y posibles comunicaciones a los cuales se ven sometidos sus datos¹⁵³⁰.

Por ende, también condiciona la actuación del contribuyente que, sobre la base de la información contenida en dichas copias, solicita los derechos específicos de cancelación y oposición respecto de los datos que están siendo tratados¹⁵³¹, quedando a salvo la circunstancia en la cual se produce la inexactitud o incorrección en dichas copias.

Para hacer efectivo el derecho a obtener copias de su expediente, el interesado deberá dirigir una petición al responsable del fichero en la que expresará el método de acceso de su elección, de entre la lista taxativa que ofrece el artículo 15 de la Ley Orgánica de Protección de Datos¹⁵³², la cual deberá ser respondida siempre, tanto si su solicitud adolece de defectos de forma como si va referida a datos que no vayan a ser objeto de tratamiento.

Precisamente, el problema para la Administración comienza en cuanto se produce el legítimo ejercicio de un derecho de acceso genérico respecto de tratamientos de datos que sean complicados por razón de su propio contenido o de su volumen y si el responsable del fichero no se encuentra capacitado para darle curso, expedirá una aclaración al interesado¹⁵³³.

En cambio, para el administrado podría llegar a convertirse en un problema el ejercicio de su derecho cuando lo realice fuera de los plazos legalmente preestablecidos, a

¹⁵³⁰ Según el artículo 15 de la Ley Orgánica de Protección de Datos, y también según la norma segunda de la Instrucción 1/1998. Cabe destacar que en el apartado sexto de la norma segunda va más allá de los datos de base, al incluir los datos que han resultado de procesos o elaboraciones posteriores.

¹⁵³¹ En este sentido, SERRANO PÉREZ, M.: “El Derecho Fundamental a la Protección de Datos. Su contenido esencial”, *Nuevas Políticas Públicas: Anuario multidisciplinar para la modernización de las Administraciones Públicas (Ejemplar dedicado a: Los Derechos fundamentales y las Nuevas Tecnologías)*, número 1, 2005, p. 258.

¹⁵³² Para SERRANO PÉREZ, las posibilidades indicadas en el artículo 15 de la Ley Orgánica de Protección de Datos para atender el derecho de acceso constituyen una lista cerrada: “la visualización, el escrito, la copia, telecopia o fotocopia, certificada o no, no constituyen una lista cerrada”, en SERRANO PÉREZ, M.: “El Derecho Fundamental a la Protección de Datos. Su contenido esencial”, *Op. Cit.*, p. 352.

¹⁵³³ Pareciera que estos casos no son tan aislados, toda vez que la Agencia plantea una solución: expedir una solicitud de aclaración dirigida al interesado “para que señale a qué fichero se refiere su petición, no comenzando a contar el plazo del mes para la atención del derecho hasta que se haya determinado el tratamiento a que se refiere la solicitud de acceso presentada”.

menos que se trate de consultas inferiores a un año, contado desde el momento en que se verificó la justificación¹⁵³⁴.

Falta determinar la posibilidad de apreciación discrecional del responsable del fichero, quien solamente puede llegar a verificar la oportunidad de su solicitud¹⁵³⁵; de manera que es menester prestar atención a los plazos de la misma, ya que el doble plazo de que dispone la Instrucción 1/1998¹⁵³⁶ puede prestarse confusión con derechos de subsanación por corrección, o por cancelación de datos.

Tal como hemos dicho, este procedimiento comienza a instancia de parte interesada. Una vez realizada su solicitud deberá aguardar la respuesta positiva o negativa por parte del responsable del fichero.

En el supuesto de una resolución positiva, comienza a correr un nuevo plazo, esta vez de diez días, dentro de los cuales se podrá hacer efectivo el ejercicio de su derecho. Creemos que este nuevo plazo será procedente en la medida en la cual condicione, bien el traslado del interesado al lugar donde se encuentren los datos a consultar o bien cuando se hiciera efectivo mediante visualización en pantalla o por personación del interesado.

Cabe destacar que para la falta de respuesta se aplica el silencio administrativo negativo, es decir que transcurridos los treinta días durante los cuales se debería haber

¹⁵³⁴ Aunque en opinión de SERRANO PÉREZ, las peticiones de acceso producidas antes de expirar el plazo establecido deberán entenderse legitimadas, siempre y cuando en ese plazo se haya producido algún cambio de los datos objetos de tratamiento, SERRANO PÉREZ, M.: *El Derecho Fundamental a la protección de datos. Derecho Español y comparado*, Thomson Civitas, Madrid, 2003, p. 353.

¹⁵³⁵ En este sentido, PUJOL MONTERO sostiene que “(...) el responsable del fichero no dispone de ninguna capacidad subjetiva para calificar el interés alegado por el interesado, solamente se limitará a verificar si la variación del dato ha de realizarse antes del plazo estipulado por la ley, plazo que constituye una interpretación algo excesiva de la Directiva que en este punto sólo habla de “periodicidad razonable”, sin reducirla a ningún plazo concreto (...)”, en PUJOL MONTERO, J.: “El Derecho de acceso”, AA.VV.: *La Protección de Datos (I)*, Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, número 35, 3º época, 2007, p. 104.

¹⁵³⁶ De acuerdo con lo establecido en la Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes, artículo 16: “Los contribuyentes tienen derecho a que se les expida certificación de las declaraciones tributarias por ellos presentadas o de extremos concretos contenidos en las mismas. Asimismo, a efectos de la acreditación de la presentación de documentos ante la Administración Tributaria, así como de la fecha de dicha presentación, los contribuyentes tienen derecho a obtener copia sellada de los mismos, siempre que la aporten junto con los originales para su cotejo y, en el caso de que dichos documentos no deban obrar en el expediente, podrán solicitar la devolución de tales originales”.

producido respuesta a su solicitud sin que haya habido comunicación alguna, se deberá entender desestimada su solicitud¹⁵³⁷.

Para estar alerta al cómputo de los plazos aplicables, y así poder tomar uno u otro cauce, debemos tener muy en cuenta la diferencia de cálculo según los ficheros sean públicos o privados¹⁵³⁸, ya que si la solicitud se dirige a la información contenida en ficheros privados, la regulación será la dispuesta por el artículo 5 del Código Civil¹⁵³⁹; mientras que cuando solicitud se dirija a los ficheros públicos, los plazos se computarán en días hábiles, puesto que en este caso resulta de aplicación la Ley 30/92.

Finalmente respecto del coste de las copias o certificaciones de información, cabe señalar que son una excepción a la regla general de gratuidad imperante en cuanto al derecho de acceso, que debe asumir el titular del derecho cuando pretenda ejercerlo¹⁵⁴⁰.

5.4. Derecho de oposición a la presentación de pruebas

La novedosa incorporación del derecho de oposición supone para la Ley Orgánica de Protección de Datos¹⁵⁴¹ la adecuación a la Directiva Europea¹⁵⁴², a pesar de que su

¹⁵³⁷ En este supuesto, el interesado tendrá opción de acudir a la Agencia de Protección de Datos; tema que abordaremos cuando sea el momento indicado, es decir, cuando tratemos el punto referente a los controles externos a la Administración Tributaria.

¹⁵³⁸ La duda de si los plazos debían ser computados en días hábiles o inhábiles fue finalmente resuelta en el Informe Jurídico 534/2003 de la Agencia Española de Protección de Datos.

¹⁵³⁹ El cómputo de los plazos no excluirá los días inhábiles, y comenzará a contarse desde el día siguiente al de la recepción de la solicitud de ejercicio de derechos.

¹⁵⁴⁰ Textualmente señala MESTRE DELGADO que: “El carácter gratuito del derecho de acceso debe contemplarse en la normativa de desarrollo del derecho que nos ocupa; sólo debería excepcionarse esta regla para los supuestos en los que la modalidad de acceso pretendida exija que se libren copias o certificaciones de la información y, en su caso, que se remitan al titular del derecho, supuesto en el que el coste de tales operaciones debe quedar por cuenta de éste último (...)”, MESTRE DELGADO, J.: *El Derecho de acceso a Archivos y Registros Administrativos (análisis del artículo 105, b) de la Constitución*, *Op. Cit.*, p. 173.

¹⁵⁴¹ La Ley Orgánica de Protección de Datos alude al Derecho de oposición en los artículos 6.4: “En los casos en los que no sea necesario el consentimiento del afectado para el tratamiento de los datos de carácter personal, y siempre que una ley no disponga lo contrario, éste podrá oponerse a su tratamiento

ubicación hubiera sido más afortunada si se hubiese incluido en el título correspondiente a las garantías y no como uno de los principios de la protección de datos¹⁵⁴³.

La posibilidad de negarse por motivos legítimos¹⁵⁴⁴ a que sus datos personales sean objeto de tratamiento¹⁵⁴⁵, invita a cuestionarse lo qué debemos entender por motivos legítimos¹⁵⁴⁶, y quien será la persona encargada de valorar dicha legitimidad, si es que se decide optar por su adopción.

Del enunciado de la Directiva ya mencionada, destaca la libertad que tienen los distintos ordenamientos a tomar las medidas que estimen convenientes en cuanto a la protección del derecho de oposición¹⁵⁴⁷, diferencia sustancial respecto de otros derechos

cuando existan motivos fundados y legítimos relativos a una concreta situación personal. En tal supuesto, el responsable del fichero excluirá del tratamiento los datos relativos al afectado”, y 30.4: “Los interesados tendrán derecho a oponerse, previa petición y sin gastos, al tratamiento de los datos que les conciernan, en cuyo caso serán dados de baja del tratamiento, cancelándose las informaciones que sobre ellos figuren en aquél, a su simple solicitud”; aunque la referencia más directa se desprende del artículo 17.1: “Los procedimientos para ejercitar el derecho de oposición, acceso, así como los de rectificación y cancelación serán establecidos reglamentariamente. 2. No se exigirá contraprestación alguna por el ejercicio de los derechos de oposición, acceso, rectificación o cancelación”.

¹⁵⁴² Según la Directiva 95/46/CEE del Parlamento Europeo y del Consejo de 24 de octubre de 1995 relativa a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos.

¹⁵⁴³ Vid. LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: La información en poder de la Hacienda Pública: obtención y control, *Op. Cit.*, pp. 272 a 282.

¹⁵⁴⁴ Considerando 45 de la Directiva 46/95.

¹⁵⁴⁵ Según SÁNCHEZ BRAVO, A.: *La protección del Derecho a la Libertad Informática en la Unión Europea*, Universidad de Sevilla, Secretariado de Publicaciones, Sevilla, 1998, p. 97.

¹⁵⁴⁶ Cabe destacar que entre los motivos legítimos no cabe invocar “la falta de justificación legal de un tratamiento determinado de datos personales”, porque daría lugar a la solicitud de cancelación de los datos, según el artículo 16.2 de la Ley Orgánica de Protección de Datos, que además de constituir una actuación contraria a la ley, dejaría abierta la posibilidad de iniciar un recurso judicial o reclamación ante el órgano de control, de acuerdo con el artículo 18.1 de la Ley Orgánica de Protección de Datos.

¹⁵⁴⁷ Vid. la Directiva 95/46/CE, artículo 14. “Los Estados miembros reconocerán al interesado el derecho a: a) oponerse, al menos en los casos contemplados en las letras e) y f) del artículo 7, en cualquier momento y por razones legítimas propias de su situación particular, a que los datos que le conciernan sean objeto de tratamiento, salvo cuando la legislación nacional disponga otra cosa. En caso de oposición justificada, el tratamiento que efectúe el responsable no podrá referirse ya a esos datos; b) oponerse, previa petición y sin gastos, al tratamiento de los datos de carácter personal que le conciernan respecto de los cuales el responsable prevea un tratamiento destinado a la prospección; o ser informado antes de que los datos se comuniquen por primera vez a terceros o se usen en nombre de éstos a efectos de prospección, y a que se le ofrezca expresamente, el derecho de oponerse, sin gastos, a dicha comunicación o utilización. Los Estados miembros adoptarán todas las medidas necesarias para garantizar que los interesados conozcan la existencia del derecho a que se refiere el párrafo primero de la letra b)”.

comprendidos en el *habeas data*, tales como el derecho de acceso, rectificación y cancelación; y que incluso promueve algunas dudas respecto a su categoría¹⁵⁴⁸.

Lo que deja lugar a menos dudas es su existencia en la legislación española¹⁵⁴⁹. Como hemos dicho anteriormente, el interesado no tiene un control absoluto para decidir la entrega respecto de la totalidad de sus datos, ya que en muchos de ellos es un deber de obligado cumplimiento.

De la misma forma, el derecho a oponerse solamente opera respecto a los supuestos que establece el artículo 14 de la Directiva, es decir, siempre que en el derecho de oposición concurren los siguientes requisitos:

1) Que sea necesario para el cumplimiento de una misión de interés público o se relacione con el ejercicio del poder público para satisfacer el interés legítimo del responsable del tratamiento, o de un tercero a quien se le comuniquen los datos, si no prevalecen los derechos del interesado, o

2) Que el tratamiento se destine a la prospección o con el mismo fin se proceda a la comunicación.

Y aunque este derecho pueda resultar de mayor aplicación en el sector privado¹⁵⁵⁰, conviene recordar que forma parte del contenido esencial del derecho a la protección de datos, al referirse a él el Tribunal como “la facultad de oponerse a la posesión y uso de los datos personales”, es decir, como un complemento indispensable del derecho a consentir el conocimiento y tratamiento de los mismos.

¹⁵⁴⁸ Afirmación que realiza HEREDERO HIGUERAS sobre la base del artículo 14 de la 259 Directiva. Según el citado autor, de éste no se deduce “un derecho general del interesado a oponerse al tratamiento de datos sino que se limita a dos supuestos o modalidades de un posible derecho general de oposición al tratamiento”, en HEREDERO HIGUERAS, M.: *La Directiva Comunitaria de Protección de los Datos de Carácter Personal: comentario a la Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo 95/46/CE, relativa a la Protección de las Personas Físicas en lo que respecta al Tratamiento de Datos Personales y a la Libre Circulación de estos Datos*, Aranzadi, Madrid, 1997, p. 153.

¹⁵⁴⁹ *Vid.* la Ley 15/1999 solo contempla dos supuestos del derecho de oposición en los arts. 6.4 y 30.4, refiriéndose este último a los tratamientos con fines de publicidad y prospección comercial.

¹⁵⁵⁰ El Derecho de Oposición será más operativo en el sector privado por la obligación pública que rodea la entrega de algunos datos, de forma más voluntaria en el campo privado. *Vid.* SÁNCHEZ BRAVO, A.: *La protección del Derecho a la Libertad Informática en la Unión Europea*, *Op. Cit.*, p. 98.

5.5. Derecho al reconocimiento de documentos ya presentados

El derecho de no presentar documentos que hayan sido consignados con anterioridad o que sean inexigibles, es un derecho público que ataja solicitudes abusivas por parte de la Administración ergo, viciadas de ilegalidad.

Este derecho subjetivo persigue como finalidades tanto la modernización administrativa como el incremento en su eficacia, a través de la simplificación procedimental¹⁵⁵¹.

El reconocimiento de documentos ya presentados nace de la obligación administrativa a utilizar cuantos documentos descansen en su poder, a menos que sea estrictamente necesario requerirlos nuevamente¹⁵⁵². Este derecho pertenece al grupo de los derechos reguladores dirigidos a facilitar la tramitación y desarrollo de los procedimientos¹⁵⁵³.

En la actualidad, el derecho a no aportar documentos que no resulten exigibles por la normativa tributaria y que hayan sido presentados con anterioridad por el obligado

¹⁵⁵¹ Vid. los apartados 3, 4 y 9 de la Exposición de Motivos de la Ley 30/92.

¹⁵⁵² Según GARCÍA BERRO “(...) vistas las posibilidades que ofrece el alto grado de desarrollo tecnológico alcanzado por nuestra Administración Tributaria, la potestad de ésta de requerir documentos con información ya obrante en su poder debe ser utilizada con moderación extrema y sólo en la medida que sea estrictamente necesario para el cumplimiento de sus funciones, ya sea por eventuales dificultades técnicas para una acceso ágil a la información o porque el documento requerido tenga un contenido adicional no disponible en ficheros administrativos (...)”, en GARCÍA BERRO, F.: *Procedimientos tributarios y derechos de los contribuyentes en la nueva Ley General Tributaria*, Op. Cit., pp. 85 y 86.

¹⁵⁵³ Dentro de este grupo, el Derecho a reconocer documentos ya consignados comparte ubicación con derechos tales como el derecho a exigir que las actuaciones de la Administración se hagan de la forma menos gravosa, Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que sean tenidos en cuenta en la propuesta de la Resolución, Derecho a ser oído en el Trámite de Audiencia, Derecho a conocer el estado de Tramitación de los Procedimientos y el Derecho de Solicitar Certificaciones y Copias.

tributario, aparece recogido en los artículos 99 y 34.1.h)¹⁵⁵⁴ de la Ley General Tributaria¹⁵⁵⁵.

Cabe destacar que dichos preceptos mantienen la línea de los artículos 35.f) y 17 de la Ley 30/92 y de la Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes¹⁵⁵⁶, respectivamente.

De la evolución legal apenas se observan pocos cambios desde su instauración en el derecho español. Por ejemplo, en la Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes se restringía el derecho al ámbito de los procedimientos de gestión, mientras que en la actual regulación se permite para todos procedimientos tributarios.

Por último, cuando el artículo 99.2 Ley General Tributaria establece que “se podrá, en todo caso, requerir al interesado la ratificación de datos específicos propios o de terceros, previamente aportados”, parece que no es la práctica más frecuente ni debiera serlo, deducción que surge de la interpretación del artículo 95.2 de la Ley General Tributaria donde se establece que cuando la Administración a través de los medios telemáticos pueda obtener cierta información, no podrá exigir los certificados de la misma a los obligados tributarios.

Una parte de la doctrina desconoce la condición del derecho a no presentar documentos reiterativos como un derecho subjetivo, basando sus argumentos en el hecho de que es una prohibición dirigida a la Administración¹⁵⁵⁷.

¹⁵⁵⁴ *Cfr.* con el artículo 34.1.h) de la Ley General Tributaria: “Constituyen derechos de los obligados tributarios, entre otros, los siguientes: (...) h. Derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante, siempre que el obligado tributario indique el día y procedimiento en el que los presentó”.

¹⁵⁵⁵ *Vid.* en artículo 99.2 de la Ley General Tributaria: “Los obligados tributarios pueden rehusar la presentación de los documentos que no resulten exigibles por la normativa tributaria y de aquellos que hayan sido previamente presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración Tributaria actuante. Se podrá, en todo caso, requerir al interesado la ratificación de datos específicos propios o de terceros, previamente aportados”.

¹⁵⁵⁶ *Vid.* la Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes (derogado), arts. 3: “Constituyen derechos generales de los contribuyentes los siguientes: (...) g) Derecho a no aportar los documentos ya presentados y que se encuentran en poder de la Administración actuante”, y 17: “Los contribuyentes pueden rehusar la presentación de documentos que no resulten exigidos por la normativa aplicable al procedimiento de gestión tributaria de que se trate. Asimismo, tienen derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante”.

Mientras que otra línea de interpretación doctrinal no encuentra inconveniente en reconocerlo, y así mantener el criterio aplicado por la jurisprudencia¹⁵⁵⁸. Por último, está la corriente que entiende que es un derecho aplicable, a pesar de que su categoría de derecho subjetivo no se encuentre expresamente establecido en alguno de los textos legales¹⁵⁵⁹.

Por nuestra parte, entendemos que se trata de un derecho público subjetivo¹⁵⁶⁰, toda vez que protege un interés individual derivado de la condición de administrado en el marco de su relación con la Administración pública.

6. Control externo de la información obtenida

El desarrollo de los servicios de la Administración, la utilización de las tecnologías de la información por parte de los Gobiernos y Administraciones y los cambios que se están produciendo en la actitud de los ciudadanos en relación con los

¹⁵⁵⁷ En este sentido, *Vid.* PARADA VÁZQUEZ, R.: “Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común”, AAVV: *Estudio, Comentarios y Texto de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, Op. Cit.*, pp. 149 y ss. La corriente que defiende el derecho a no presentar documentos inexigibles o reiterativos como un derecho subjetivo, se basa en la inadecuación del contenido del derecho que resulta de la “conjunción de dos factores”, el contenido negativo del derecho, y la técnica elegida por el legislador: “Del análisis de las opiniones contrarias a la consideración del derecho cuyo estudio nos ocupa se puede deducir que la objeción de fondo que ambas efectúan se centra en la inadecuación del mecanismo del derecho subjetivo respecto del contenido del derecho (...)”, NUÑEZ GÓMEZ, T.: *Abuso en la exigencia documental y garantías formales de los administrados*, Atelier Libros Jurídicos, Barcelona, 2005, pp. 117 a 156.

¹⁵⁵⁸ Por todas, EMBID IRUJO menciona la Sentencia del Tribunal Supremo de Canarias, en Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 04 de marzo de 1997, que incluso lo aplica con carácter retroactivo a efectos interpretativos, en EMBID IRUJO, A.: *El Ciudadano y la Administración: (Los Derechos de los Ciudadanos en sus relaciones con la Administración según la Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*, Ministerio de Administraciones Públicas, Madrid, 1994, pp. 57 y ss.

¹⁵⁵⁹ *Vid.* GONZÁLEZ PÉREZ, J.: *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*, Civitas, Madrid, 1999, pp. 930 y ss.

¹⁵⁶⁰ El derecho a reconocer documentos ya presentados concentra los elementos formales y materiales necesarios para considerarlo como tal: la potestad o voluntad de querer constituye el elemento formal, y el bien o interés protegido, el elemento material, *Vid.* ROMANO, S.: “Il Diritto Pubblico Subbiettivo”, AA.VV.: *Primo Trattato completo di Diritto Administrativo Italiano*, Editrice Società Editrice Libreria, Milán, 1900, p. 49 y ss.

servicios públicos, conlleva algunos riesgos que han de ser controlados, principalmente lo que respecta a la privacidad de los ciudadanos¹⁵⁶¹.

De ahí surge la necesidad de normativas que, por una parte, regulen reglas para el tratamiento de datos personales¹⁵⁶², imponiendo a organismos independientes de las Administraciones Públicas el deber de velar por su cumplimiento y que, por otra parte, aseguren a los ciudadanos el derecho a decidir y a controlar la utilización de sus datos de carácter personal¹⁵⁶³.

Bajo este concepto la Unión Europea, establece que el flujo internacional de datos requiere que el país receptor de la información garantice un nivel adecuado de protección con el objetivo de asemejar las situaciones nacionales y propiciar un entorno más seguro para los ciudadanos.

Para ello, es preciso encontrar mecanismos que aseguren un nivel equivalente de protección de datos, no solo mediante el desarrollo de legislaciones nacionales, sino también a través de la creación de autoridades de control que velen por el cumplimiento de este derecho.

¹⁵⁶¹ En este sentido, MARTÍN MAYORGA, D.: “La sociedad de la información”, AA.VV.: *La Ciencia en tus manos*, Espansa, Madrid, 2001, pp. 36 y ss.

¹⁵⁶² El artículo 2 de la Directiva 95/46/CEE establece los datos personales como toda información sobre una persona física identificada o identificable. Considerando identificable toda persona cuya identidad pueda determinarse, directa o indirectamente, en particular mediante un número de identificación o uno o varios elementos específicos, característicos de su identidad física, fisiológica, psíquica, económica, cultural o social. En cuanto al tratamiento de datos personales, el artículo 3 de la citada Directiva, hace referencia a cualquier operación o conjunto de operaciones, efectuadas o no mediante procedimientos automatizados, y aplicadas a datos personales.

¹⁵⁶³ Según BETANCOR RODRÍGUEZ las Administraciones independientes son entes de Derecho público dotados de un estatuto jurídico que pretende garantizar cierto grado de independencia del Gobierno y de la Administración del Estado, donde la neutralidad política de su gestión se trata de favorecer la forma de decisiones, que denomina “neutralidad técnica”, en BETANCOR RODRÍGUEZ, A.: *Las Administraciones independientes: un reto para el Estado Social y Democrático de Derecho*, Editorial Tecnos, Madrid, 1994, pp. 176 y ss.

Así lo reconoce Naciones Unidas¹⁵⁶⁴, cada país ha de designar a la autoridad que, de acuerdo con su sistema jurídico interno, vaya a ser responsable de supervisar la observancia de los principios de protección de datos.

Este mismo esquema, basado en las previsiones del Convenio 108 del Consejo de Europa de 1981¹⁵⁶⁵, se recoge en la Directiva Europea de protección de datos de 1995¹⁵⁶⁶, la cual establece una serie de condiciones generales para la licitud del tratamiento de los datos personales¹⁵⁶⁷, además hay que poner en manifiesto, la necesidad de que cada Estado Miembro cree una o más autoridades de protección de datos encargadas de vigilar la aplicación en su territorio de las disposiciones de protección de datos.

A su vez, esta autoridad debe ofrecer garantías de imparcialidad e independencia; debe tener poderes de investigación para recabar toda la información necesaria para el cumplimiento de su misión de control; poderes efectivos de intervención¹⁵⁶⁸; y capacidad procesal en caso de infracciones a las disposiciones nacionales o de poner dichas infracciones en conocimiento de la autoridad judicial.

Por su parte, el Protocolo Adicional al Convenio 108 del Consejo de Europa señala, tanto en su preámbulo, como en su artículo 1.3, que las autoridades de control

¹⁵⁶⁴ Según el Principio octavo de las Directrices para la regulación de los archivos de datos personales informatizados, adoptadas mediante resolución 45/95 de la Asamblea General, de 14 de diciembre de 1990.

¹⁵⁶⁵ De acuerdo al Convenio 108 del Consejo de Europa de 1981, de Protección de las Personas con respecto al Tratamiento Automatizado de Datos de Carácter Personal.

¹⁵⁶⁶ Según lo dispuesto en la Directiva 95/46/CEE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de octubre de 1995, relativa a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos.

¹⁵⁶⁷ Según GONZÁLEZ MÉNDEZ, se entiende por esta expresión toda operación aplicada a datos personales, como la recogida, registro, organización, conservación, elaboración o modificación, extracción, consulta, utilización, comunicación por transmisión, difusión o cualquier otra que facilite su acceso, cotejo, interconexión, bloqueo, supresión o destrucción, en *La Protección de Datos Tributarios y su marco Constitucional, Op. Cit.*, p. 25.

¹⁵⁶⁸ Formular dictámenes antes de realizar los tratamientos, y garantizar una publicación adecuada de dichos dictámenes, o el de ordenar el bloqueo, la supresión o la destrucción de datos, o incluso prohibir provisional o definitivamente un tratamiento, o el de dirigir una advertencia o amonestación al responsable del tratamiento o el de someter la cuestión a los parlamentos u otras instituciones políticas nacionales.

ejercen sus funciones con independencia completa, siendo además un elemento de protección eficaz en la protección de datos personales¹⁵⁶⁹.

Estos elementos fundamentales de la autoridad de control vienen ratificados en la Carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea¹⁵⁷⁰, y más recientemente en la aprobación de la Declaración Final de las Autoridades de Control¹⁵⁷¹, la cual hace referencia expresa al principio de supervisión independiente, como uno de los principios del derecho a la protección de datos, y se concluye apelando a todos los gobiernos a adoptar mecanismos legales de privacidad y protección de datos para darle cumplimiento.

6.1. La autoridad de control: funciones y responsabilidades

Basándose en la Directiva 95/46/CE, los Estados miembros dispondrán que una o más autoridades públicas independientes, se encarguen de proteger los derechos y las libertades de las personas en lo que respecta al tratamiento de datos personales, rigiéndose por los principios basados en la calidad de los datos¹⁵⁷² y en la legitimación del tratamiento¹⁵⁷³.

Por lo tanto, para llevar a cabo su objetivo, las Autoridades deberán atender todas las solicitudes de las personas afectadas en relación con la protección de sus derechos y libertades respecto del tratamiento de datos personales. A su vez, el implicado será informado del curso dado a su solicitud como también si ha tenido lugar una verificación.

¹⁵⁶⁹ Según el Protocolo Adicional relativo a las autoridades de Supervisión y a las Transferencias internacionales de datos, de 8 de noviembre de 2001.

¹⁵⁷⁰ *Cfr.* con la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, Niza, 7 de diciembre de 2000.

¹⁵⁷¹ En la XXVII Conferencia Internacional de Autoridades de Protección de Datos celebrada en Montreux, Suiza, septiembre de 2005.

¹⁵⁷² Al respecto la Directiva 95/46/CEE, Sección I, artículo 6.

¹⁵⁷³ De acuerdo a la Directiva 95/46/CEE, Sección II, artículo 7.

Sobre la publicidad y transparencia de su actividad, la Directiva señala que deben presentar periódicamente, en la práctica anualmente, un informe sobre sus actividades. Además, se promueve y habilita la cooperación entre diferentes Autoridades, en la medida necesaria para el cumplimiento de sus funciones, y en particular, mediante el intercambio de información que estimen útil.

Como garantía de confidencialidad, la Directiva establece que los miembros y agentes de las autoridades de control estarán sujetos, incluso después de haber cesado en sus funciones, al deber de secreto profesional sobre informaciones confidenciales a las que hayan tenido acceso.

Con el propósito de asegurar la publicidad de los fines del tratamiento y de sus principales características, así como a efectos de fiscalización, la Directiva determina una serie de procedimientos de notificación a la autoridad de control por el responsable de tratamiento, sin perjuicio de ciertas exenciones y simplificaciones, a la par de ciertos casos que hacen necesario un examen previo de la autoridad de control o del encargado de protección de los datos en cooperación con aquélla. Tales antecedentes, al igual que los códigos de conducta que se adopten deben ser publicitados por la autoridad de control, mediante un registro público de los tratamientos.

6.2. La Agencia Estatal de Protección de Datos. El caso español

Con el objetivo de garantizar a los ciudadanos el derecho a decidir y controlar la utilización de sus propios datos de carácter personal, y así velar tanto, por el cumplimiento de la legislación en la protección de esos datos personales como controlar su aplicación y ejercer la potestad sancionadora, surge la necesidad de crear una administración independiente denominada Agencia de Protección de Datos.

Antes de que naciera la, hoy derogada, Ley Orgánica de Regulación del Tratamiento Automatizado de los Datos de Carácter Personal del año 1992, se observó que la existencia de una autoridad administrativa especializada incidía sobre el cumplimiento

de las distintas normativas y que era la más eficaz garantía de los derechos del ciudadano¹⁵⁷⁴.

De esta manera nace la necesidad de crear una autoridad independiente dotada de un servicio de asesoramiento¹⁵⁷⁵, encargada de controlar la aplicación del sistema de protección que se contenía en la propia Ley Orgánica.

Según la opinión de la doctrina, compartida por la jurisprudencia, la creación de esta Autoridad independiente se deduce de una necesaria y rápida respuesta que, además provenga de un órgano especializado técnicamente que también actúe de forma preventiva frente a las amplias posibilidades informáticas, ya que la vía jurisdiccional resulta insuficiente e inadecuada para proteger los datos personales¹⁵⁷⁶.

Actualmente, el marco normativo de la Agencia de Protección de Datos se encuentra dentro de Ley de Protección de Datos de Carácter Personal 15/1999¹⁵⁷⁷ (Ley Orgánica de Protección de Datos). La Ley Orgánica de Protección de Datos mantuvo en lo medular el sistema de protección diseñado por la Ley Orgánica de Regulación del

¹⁵⁷⁴ Vid. SERNA BILBAO, M.: “La Agencia de Protección de Datos Española: con especial referencia a su característica de independiente”, *Actualidad Informática Aranzadi*, número 22, 1997, pp. 10 y ss.

¹⁵⁷⁵ En este sentido, HEREDERO HIGUERAS, M: *La Ley Orgánica 5/1992 de 9 de octubre, de Protección de Datos Personales*, Servicio de Publicación de Gobierno Vasco, 1994, pp. 66 y ss.

¹⁵⁷⁶ Un amplio sector doctrinal ha considerado que la Agencia Española de Protección de Datos es una “autoridad administrativa independiente”. En este sentido, COLLADO GARCÍA-LAJARA, E.: *Protección de datos de carácter personal*, Comares, Granada, 2000, p. 85; y TÉLLEZ AGUILERA, A.: *Nuevas Tecnologías, Intimidad y Protección de Datos. Estudio sistemático de la Ley Orgánica 15/1999*, Edisofer, Madrid, 2001, pp. 299-301; GARCÍA-BERRIO HERNÁNDEZ, T.: *Informática y libertades. La Protección de Datos Personales en Francia y España*, Colección Estudios de Derecho, Universidad de Murcia, Murcia, 2003, pp. 355-357; HERRÁN ORTÍZ, A.: *El Derecho a la Intimidad en la nueva Ley Orgánica de Protección de Datos personales*, Dykinson, Madrid, 2002, p. 86; BETANCOR RODRÍGUEZ, A.: *Las Administraciones independientes: un reto para el Estado Social y Democrático de Derecho*, Op. Cit., pp. 187 y ss.

Y por parte de la jurisprudencia, *Vid.*, por todas, la Sentencia del Tribunal Constitucional 290/2000, en el Fundamento Jurídico 9º que mantiene que: “(...) el legislador, sin excluir en modo alguno el recurso último a los órganos jurisdiccionales para la tutela de los derechos individuales (...) no ha querido, sin embargo que la protección de datos personales frente al uso de la informática se lleve a cabo exclusivamente en la vía judicial, esto es, cuando ya se ha producido una lesión del derecho fundamental. Por el contrario, ha querido que dicha protección se lleve a cabo mediante el ejercicio por la Agencia de protección de Datos, con carácter básicamente preventivo (...)”.

¹⁵⁷⁷ *Cfr.* con la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal.

Tratamiento Automatizado de los Datos de Carácter Personal. Ley que en su artículo 34 ha establecido la creación de la Agencia de Protección de Datos¹⁵⁷⁸, actualizando sus disposiciones al trasponer la Directiva 95/46/CE al derecho interno español, a la par de verificar algunas precisiones respecto de aquélla, donde, a efectos de resguardar el debido cumplimiento de *La Ley*, la Agencia de Protección de Datos parece consolidarse a través del proceso legislativo. Por lo tanto se desprende que la Agencia de Protección de Datos no recibirá ningún tipo de tutela ni subordinación jerárquica, limitándose el artículo 1-2if a establecer una vía de enlace con el Gobierno.

Dentro de las funciones de la Agencia de Protección de Datos¹⁵⁷⁹ se distinguen la de velar por el cumplimiento de la legislación tanto inspectora como instructora¹⁵⁸⁰, la publicidad de la existencia de los ficheros de carácter personal, el informar al responsable del fichero respondiendo a las solicitudes de copia del contenido de la inscripción de ficheros, el de llevar un histórico de registro de todas las operaciones de inscripción acontecidas en cada fichero, permitiendo el acceso al mismo, además de evaluar el grado de cumplimiento de la normativa en sectores pre-definidos.

Así se pueden distinguir funciones de dos niveles¹⁵⁸¹: desde un plano individual o singular que se traducen en requerimientos y soluciones para casos particulares; desde un plano más general, que contempla el papel de órgano consultivo y la posibilidad de dictar

¹⁵⁷⁸ En el apartado segundo del artículo 34 de la Ley Orgánica de Regulación del Tratamiento Automatizado de los Datos de Carácter Personal, se dota a la Agencia de Protección de Datos de un Estatuto aprobado por el Real Decreto 428/1993 de 26 de marzo, donde queda establecido que al frente de la Agencia será nombrado un Director. En el artículo 35.2 de la misma Ley se manifiesta que el Director ejercerá sus funciones con plena independencia y objetividad y no estará sujeto a instrucción alguna en el desempeño de aquéllas.

¹⁵⁷⁹ *Cfr.* con el artículo 36 de la Ley Orgánica de Regulación del Tratamiento Automatizado de los Datos de Carácter Personal, ahora el artículo 37 de la Ley Orgánica de Protección de Datos.

¹⁵⁸⁰ Expedientes tantos sancionados por la infracción de la Ley Orgánica de Protección de Datos como de tutela de derechos dirigidos a garantizar el ejercicio de la Ley Orgánica de Protección de Datos atribuible a los individuos.

¹⁵⁸¹ *Vid.* MARROIG POL, L.: “Las Instrucciones de la Agencia de Protección de Datos”, *Actualidad Informática Aranzadi*, número 23, 1997, pp. 2 y ss.

reglas de carácter general. Por lo demás, posee el ejercicio de la potestad sancionadora con la adopción de medidas cautelares y provisionales si hubiera lugar a ello¹⁵⁸².

Para el ejercicio de sus funciones, la Agencia, en la propia Ley de Protección de Datos y en su estatuto, cuenta con una serie de facultades de supervisión, corrección y sanción, tanto en relación a la materialización de los principios garantistas que sobre el tratamiento de los datos incorpora la Ley Orgánica de Protección de Datos, como en el ejercicio de los derechos del “*habeas data*” que en ella se contienen¹⁵⁸³.

Junto al marco normativo de la Ley Orgánica de Protección de Datos, desde el año 2003, la Agencia Española tiene nuevas responsabilidades que afectan a la privacidad en las telecomunicaciones y que le han sido atribuidas por la Ley 32/2003 General de Telecomunicaciones, y la Ley 34/2002 de Servicios de la Sociedad de la Información. Fundamentalmente, estas competencias se refieren a la vigilancia frente a las comunicaciones electrónicas no solicitadas.

Por todo lo expuesto, la Ley Orgánica de Protección de Datos pone en manifiesto que la Agencia de Protección de Datos es el ente independiente que se encarga de supervisar el cumplimiento de la legalidad vigente en la protección de datos personales, que dispone con personalidad jurídica propia y plena capacidad pública y privada, que actúa con plena independencia de las Administraciones públicas en el ejercicio de sus funciones presidida por un Director que es elegido entre los miembros de un Consejo Consultivo por cuatro años, siendo sus decisiones sólo revocadas por la Audiencia Nacional.

En relación con la transparencia en su actividad, tiene la obligación de presentar una Memoria Anual en el Parlamento, difundiendo los informes legales de la Agencia, y las resoluciones sancionadoras, que pueden servir de guía para los ciudadanos y fijan una doctrina de actuación consolidada.

¹⁵⁸² Cfr. con ORTÍZ LINÁN, J.: Derechos y Garantías del Contribuyente ante la utilización por la Hacienda Pública de sus Datos Personales, Editorial Comares, 2003, p. 117.

¹⁵⁸³ En este sentido, LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: “La protección de los datos personales y la información en poder de la Hacienda Pública”, AA.VV.: *II Congreso Mundial de Derecho informático: España, cuna de un mundo global*, Op. Cit.

Cuenta además, con poderes de supervisión, garantizando la publicidad de los tratamientos de datos personales existentes y facilitando a los ciudadanos la tutela de sus derechos y resolviendo las denuncias de vulneración de la Ley Orgánica de Protección de Datos, y se financia a través de una asignación anual con un presupuesto anual a cargo de los Presupuestos Generales del Estado y mediante otros sistemas de autofinanciación, siendo el Ministerio de Justicia la vía de enlace con el Gobierno.

En cuanto a la consideración del Derecho a la protección de datos como un verdadero Derecho autónomo e independiente viene de la mano de dos importantísimas sentencias del Tribunal Constitucional: las números 290 y 292 de 2000.

La primera ratifica la constitucionalidad de la existencia de la Agencia Española de Protección de Datos, con competencias en todo el territorio nacional, en cuanto garante de un Derecho fundamental que debe tener un contenido homogéneo para todas las personas físicas.

La segunda, se refiere a la protección de datos como un derecho fundamental e independiente en el sistema constitucional, porque su objeto no es sólo la intimidad, sino los datos de carácter personal y donde al titular se le atribuyen un haz de facultades tales como el previo consentimiento para la recogida y el uso de los datos y derecho de acceder, rectificar y cancelar, es decir, a disponer de los datos que a uno le afecten.

Esto consolida una evolución jurisprudencial constitucional que ha ido configurando el Derecho a la protección de datos, desde el reconoce del Derecho a la intimidad y privacidad, pasando por el llamado Derecho a la autodeterminación informática o informativa.

Esta Sentencia, que coincide en el tiempo con el artículo 8 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión¹⁵⁸⁴, reconociendo de esta forma, un contenido

¹⁵⁸⁴ *Cfr.* con la Ley de las Comunidades Europeas 2000, 3480.

mínimo de un derecho como es el de la protección de datos y la existencia de esa autoridad de control¹⁵⁸⁵.

En cuanto a la aplicación de la Directiva 95/46/CE y lo que compete a la Agencia de Protección de Datos, la Comisión ha elaborado un informe sobre la transposición de la Directiva¹⁵⁸⁶, basado en una amplia consulta efectuada durante 2002.

La conclusión deja claro que si bien, la Directiva ha logrado asegurar una fuerte protección hacia los datos personales movidos en la Unión Europea, los retrasos en la transposición por ciertos Estados miembros, y las diferencias observadas en la aplicación de ciertas previsiones (en particular aquellas relativas a derecho aplicable, suministro de información a los interesados, notificación a autoridades de control), han visto disminuidas las ventajas a que apunta dicha Directiva, conjuntamente con el hecho de que los organismos de control aún no son bien conocidos en el ámbito de la Unión Europea¹⁵⁸⁷.

Creemos que esta situación hace necesario fortalecer algunas áreas que ayuden a mejorar la gestión de la protección de datos personales. Esta misión puede ir desde la promoción del derecho fundamental de la protección de datos personales, por medio de la formación y comunicación de los propios empleados públicos y la difusión de información general sobre protección de datos personales en los distintos medios de comunicación de las Administraciones a la utilización efectiva de la mínima cantidad de información, la actualización periódica y la promoción de la información a los ciudadanos sobre el tratamiento de sus propios datos cuando se acceda a un servicio público concreto.

¹⁵⁸⁵ *Vid.*, en este sentido GONZÁLEZ MURUA, A.: “Ponencia”, AA.VV.: XXI Cursos de Verano en San Sebastián. Jornadas de La Agencia de Protección de Datos como instrumento de Garantía de los Derechos de los Ciudadanos, Ararteko, San Sebastián, 2002.

¹⁵⁸⁶ *Cfr.* Comisión de las Comunidades Europeas, “Primer informe sobre la aplicación de la Directiva sobre protección de datos (95/46/CEE”, Bruselas, 15 de mayo de 2003; y, también, “Analysis and impact study on the implementation of Directive EC 95/46 in Member States”.

¹⁵⁸⁷ *Vid.* la Comisión Europea. “Special Eurobarometer 196 on Data Protection”, Diciembre de 2003.

7. Recapitulación del Capítulo V: El control de la información como garantía del contribuyente

Los límites a los deberes de información tributaria son una manera de proteger los datos de los contribuyentes, antes de que la información pase a manos de la Administración pero también, y con mayor razón, es necesario garantizar la seguridad jurídica de la información una vez que obra en poder de la Administración. De esta manera se podrá asegurar el suministro de una información que tan importante resulta para el ejercicio de las funciones de los órganos que componen la Administración Tributaria.

Es por esta razón que la Administración Tributaria obtiene cada vez una mayor cantidad de información de los administrados. Un paulatino crecimiento plantea la necesidad de su uso racional, en la utilización de ese volumen extraordinario de información por parte de la Administración.

Para completar el sistema de garantías, se debe disponer de adecuadas protecciones mediante el correcto uso de los datos obtenidos que ofrezcan un equilibrio a los deberes de información, asegurando los derechos de los contribuyentes en este punto en el cual la información presenta su cara más vulnerable.

El reverso de los deberes de información es la regulación del secreto fiscal. Desde el punto de vista objetivo supone establecer el carácter reservado de la información a través de mecanismos tales como la codificación de los datos para garantía de la seguridad jurídica del interesado, o el *e-Government*; mientras que desde el punto de vista subjetivo reside en el control interno de la información en virtud del deber de sigilo que corresponde a los funcionarios que presten servicio a la Administración Tributaria respecto del uso que se haga de la información procesada en los ficheros informáticos de la Administración Tributaria.

Los controles internos y externos junto al control que pueda llevar a cabo el propio interesado, suponen tres pilares básicos sobre los que deben asentarse las garantías a posteriori que ofrece el ordenamiento jurídico español en contrapartida a los deberes de información.

El deber de sigilo que se establece en el artículo 95 de la Ley General Tributaria vincula a los funcionarios públicos que prestan servicio a la Administración Tributaria constituyendo un rubro específico dentro de la categoría genérica de deberes de secreto y sigilo que interesan a los funcionarios públicos, lo que no quiere decir que no admita excepciones en presencia de un interés superior que requiera la revelación de los datos, informes o antecedentes, de modo que, aunque se garantice el deber de sigilo y secreto, se debe considerar las reservas que vienen a legitimar la revelación de tales datos.

Con carácter general, a los funcionarios públicos se les exige el cumplimiento de ciertas previsiones para evitar la sustracción ilegal de información. El especial desempeño de los funcionarios al servicio de la Administración Tributaria les coloca en una posición de mayor acceso a los datos que se encuentren en sus dependencias, por lo que resultará imperiosamente necesaria la adopción de medidas técnicas y organizativas que garanticen la seguridad de los datos, informes o antecedentes para evitar su alteración, pérdida, tratamiento o acceso no autorizado, cualquiera que sea su origen.

Una de las más efectivas garantías que el sistema podría brindar a la información que obre en poder de la Administración Tributaria es el acceso y control de la información por parte del propio interesado; más aún cuando se refiera a datos personales obtenidos sin el consentimiento del interesado. No olvidemos que una sociedad democráticamente avanzada no es posible sin el respeto al derecho fundamental a la protección de datos de carácter personal. Porque todos tenemos el derecho de disponer de nuestros propios datos personales, evitando ingerencias indeseadas.

En cuanto al tratamiento automatizado de datos que prevé la Ley General Tributaria, se deberá procurar la disposición de determinados medios que no solamente prevengan de la indebida divulgación o incorrecta utilización, sino que preserven su veracidad y exactitud. Precisamente, uno de los retos que deben abordar las autoridades de control de protección de datos en cuanto a las medidas de seguridad deberán aplicarse tanto a ficheros automatizados como no automatizados.

El control externo de la información no solamente obra en manos de la Administración Tributaria, respecto de las autoridades a quienes compete el control de los datos, sino que también cuenta con la Agencia Española de Protección de Datos, que cuenta con poderes de supervisión para garantizar la publicidad de los tratamientos de

datos personales existentes, a través del Registro General de Protección de Datos para facilitar a los ciudadanos la tutela de sus derechos y resolución de las denuncias de vulneración de la Ley Orgánica de Protección de Datos.

8. Summary of Chapter V: The control of the information like guarantee of the contributor

The limits on the duties of tributary information are a way to protect the data of the contributors before the information passes to the Administration but also once it reaches the Administration's hands. In this way the provision of information will be assured and the Administration will be able to carry out its functions for which it is always increasing the amount of information required of the taxpayer. A gradual growth raises the necessity of rational use of that extraordinary volume of information on the part of the Administration. In order to complete the framework of guarantees, suitable protections by means guidance on correct use of the collected is needed, when the information is at its most vulnerable.

The mirror of the information duties is the regulation of the fiscal secret or privilege. From the objective point of view, it supposes to establishment of the privileged character of the information through mechanisms such, as the codification of the data in order to guarantee the legal security of the taxpayer, or e-Government. From the subjective point of view it resides in the internal control of the information by virtue of the duty of care that corresponds to the civil servants who serve to the Tributary Administration with respect to the use that becomes of the information processed in the electronic records of the Tributary Administration.

The internal and external controls along with the controls that the taxpayer may carry out, suppose three basic pillars on which the after the event guarantees that the Spanish legal system offers to the information duties.

The duty of confidentiality found in the article 95 of the Tributary General Law government applies to the officials that serve the Tributary Administration constituting a specific heading within the generic category of duties of confidentiality. This does not mean that it does not admit exceptions in the presence of a superior interest that requires the revelation of the data, information or antecedents, so that, although it is guaranteed to have of confidentiality and privilege, there would be situations that justify the revelation of such data.

Public servants are required to fulfil certain measures to avoid the illegal subtraction of information. The special performance that the civil servants render to the Tributary Administration, places to them in a position to have of greater access to the data that are in their dependencies. For this reason, it is urgently needed the adoption of technical and organisational measures to guarantee the security of the data, information or antecedents to avoid their alteration, loss, treatment or non-authorised access, whatever its origin.

One of the most effective guarantees that the system could offer to the information in the power of the Tributary Administration is the access and control of the information by the interested taxpayer, more so, when it refers to collected personal data without the prior consent of the contributor. It cannot be forgotten that a society democratically advanced is not possible without the respect to the fundamental right to the protection of personal information. All individuals have the right to protect their personal sensitive information without undesired interferences.

As far as the automated treatment of data that anticipates the Tributary General Law, the procurement of channels must ensure that veracity and exactitude of information is maintained whilst also preventing the illegal spreading or incorrect use. This is indeed, one of the challenges that authorities must face when considering security measures relevant to electronic and non-electronic records.

The external control of the information is not only in the hands of the Tributary Administration but also the Spanish Data Protection Agency. The latter has extensive powers of supervision to guarantee the publicity of the existing personal data processing's procedures. The Agency maintains General Registry of Data Protection in order to facilitate the accountability of Government bodies to members of the public and the resolution of claims for infringement of the Statutory law of Data Protection.

Conclusiones

1) Dado que el sistema tributario presenta una estructura cada vez más compleja, requiere ser fortalecido por instrumentos que potencien las distintas prestaciones tributarias. Es por ello que los deberes de información se han transformado en un elemento fundamental para mejorar la eficiencia de la obtención de los tributos bajo un marco de supervisión y control, lo cual justifica una normativa independiente para organizar mejor esos deberes tributarios debido a que su cumplimiento, pueden implicar consecuencias más gravosas que la propia obligación tributaria material.

2) Creemos que las prestaciones llevadas a cabo por los contribuyentes cuando aportan alguna información a la Administración tributaria de manera activa o pasiva, pertenecen a la categoría de los deberes de información. El deber consiste en un vínculo impuesto por la Administración a los particulares en el ejercicio de su poder, bien nacido directamente de la ley o bien en aplicación de las potestades administrativas legalmente conferidas. La finalidad inmediata de los deberes no es la de enriquecer el patrimonio de la Administración o de su organización, ni se origina a través de un derecho de crédito a favor de ésta y su fundamento no reside en un derecho subjetivo de la Administración sino en el ejercicio del poder, por lo tanto la reacción del ordenamiento jurídico ante su incumplimiento es de tipo sancionatorio y no indemnizatorio. La obligación por su parte, es un vínculo caracterizado por la presencia del elemento patrimonial -sin perjuicio de obligaciones en las cuales no exista este elemento-, que nace de una relación en la que la parte activa ostenta un derecho público subjetivo frente al sujeto obligado. Su vinculación tiene un carácter patrimonial que encuentra origen en una relación donde la parte activa ostenta un derecho público subjetivo frente al sujeto obligado, por tanto la reacción del ordenamiento ante su incumplimiento es de tipo indemnizatorio. La clarificación terminológica por parte del legislador mejorará la seguridad jurídica de los administrados a través de un mejor entendimiento de la normativa.

3) Dado que, independientemente de que la obtención de información sea por suministro, por captación o de manera directa, existe una ambivalencia en cuanto al uso de

la información que queda a libre disposición de la Administración para su utilización discrecional, pudiendo generar confusión y disminución de la seguridad jurídica en el contribuyente. Por tal motivo, a efectos de mejorar la eficiencia de los deberes de información y para garantizar los derechos de los contribuyentes, consideramos que es necesaria su correcta, clara y precisa delimitación que resulte oponible al cumplimiento de los indicados deberes. De esta manera se prevendrá la obtención de información ilegítima, y se evitará la saturación de información innecesaria, lo cual redundará en la efectividad de las labores de la Administración tributaria y en la disminución de la presión fiscal indirecta.

4) El cuerpo normativo en el que deberían configurarse los deberes de información, exigidos por igual a todos los ciudadanos, debe observar los límites constitucionales y los límites de otros cuerpos normativos, preservando la posibilidad de actuaciones arbitrarias para evitar el abuso de poder, resultando imprescindible una adecuada motivación para salvaguardar la intimidad del contribuyente. Es por ello que, la trascendencia de los datos requeridos, constituye una herramienta determinante para obtener el equilibrio entre los derechos individuales de los ciudadanos y el ejercicio de la potestad de obtención de la información, y así evitar posibles desviaciones de poder. La obtención de la información por parte de la Administración debe, por tanto, quedar condicionada a contenidos de trascendencia tributaria y al aporte de información de terceros.

5) Para una más completa delimitación y concreción del contenido de la figura de los deberes de información es de vital importancia definirlos como una manifestación del deber genérico de colaboración con la Administración tributaria, que se concreta en un deber jurídico tributario de carácter individual, en virtud del cual, surgen unos vínculos jurídicos que recaen en los obligados tributarios, distintos del sujeto pasivo del tributo, por las especiales relaciones económicas, empresariales, profesionales o financieras que les unen con éste, que se encuentran en condición de poseer información con trascendencia tributaria, que deberán proporcionar en cumplimiento de auténticas prestaciones personales de carácter público, que les son impuestas, consistentes en dar, hacer o soportar, a la Administración tributaria, como coadyuvantes en las tareas de aplicación de los Tributos.

6) La labor de los administrados en la gestión tributaria ha de acompañarse de las correspondientes garantías y fijación de límites en la obtención de información, para preservar los derechos que corresponden legítimamente a todo sujeto. Un conjunto definido y claro de los límites a los deberes de información y la correcta utilización y regulación de la información por parte de funcionarios responsables de respetar el secreto y sigilo de los datos aportados, así como de mantener la finalidad para la cual fueron requeridos, son las condiciones necesarias para mantener el respeto a los derechos y garantías de los contribuyentes a la hora de solicitar información.

7) Creemos que, si bien la potestad de la obtención de información recae en los órganos de inspección, una mayor autonomía por parte de los órganos de gestión mejoraría la eficacia de la administración beneficiando al sistema y por ende al contribuyente. Sin embargo, es importante disponer de límites que podrán ser controlados por los órganos de inspección para evitar los ya mencionados abusos de poder. Bajo este precepto concordamos con la delimitación territorial existente, apoyando la colaboración entre los entes locales y/o comunidades, y la Inspección u Órganos Forales del Estado ante la necesidad de información fuera del territorio en cuestión.

8) Si bien la información que se solicita al contribuyente debe fundamentarse en los principios de proporcionalidad y subsidiariedad, dotar a la Administración de cierta discrecionalidad en el procedimiento de inspección en cuanto a la elección de lugares y medios para la obtención de la información puede, al centrarse en el contribuyente, optimizar la calidad de sus servicios, reducir los tiempos de espera y establecer nuevos canales de relación, mejorando la productividad y, en definitiva, la eficacia en la prestación de los servicios públicos.

9) Para facilitar el cumplimiento de la multiplicidad de prestaciones en el sistema tributario español, consideramos que sería favorable establecer una codificación de los deberes de información, que ayudaría a clarificar y a asistir al contribuyente y/o terceros obligados. En este sentido se podría incentivar la colaboración del particular en la gestión de los tributos como otra forma de disminuir los efectos de la presión tributaria indirecta. Sin embargo, la indebida utilización de las potestades administrativas podrían

ocasionar graves problemas en detrimento de la colaboración del contribuyente, lo cual determina la necesidad de una normativa que contenga procedimientos específicos y autónomos en las actuaciones de la obtención y utilización de la información, delimitando y conjugando las actuaciones inspectoras con la salvaguarda de los derechos constitucionales protegidos para las personas que han de soportarlas.

10) Si bien el fundamento jurídico de los deberes de información recae en el deber de contribuir, configurado como un principio especial de protección, consideramos que, para asegurar los derechos y garantías de los contribuyentes, es de suma importancia garantizar dos aspectos fundamentales: por un lado proteger la información antes de que ésta pase a manos de la Administración y por el otro, garantizar la seguridad jurídica de la información con mayor énfasis. Bajo esta tesitura, se podrá asegurar el suministro de la información para el correcto ejercicio de las funciones de los órganos que componen la Administración Tributaria. Surge entonces, la necesidad de un esfuerzo legislativo para integrar el régimen jurídico de los deberes de información por medio de un sistema de garantías con límites claros y operativos basado en un conjunto de protecciones adecuadas que aseguren el correcto uso de la información obtenida.

11) La complejidad tecnológica de los medios de información, cada vez más sofisticados, hacen más vulnerable su control por parte de la Administración, por lo que ésta requiere mayores y más efectivas herramientas para evitar evasiones y lograr que se cumpla el deber de contribución. Ante esta situación, la Administración se encuentra en la necesidad de exigir una mayor cantidad de información como fuente de limitación del contribuyente, que si bien debe estar fundamentada en los principios ya mencionados, también tienen la imperiosa necesidad de regulación mediante el secreto fiscal a través de mecanismos de codificación, adopción de medidas técnicas y organizativas, correcta aplicación del e-Government, y el control interno en virtud del deber de sigilo establecido en el artículo 95 de la Ley General Tributaria y de Organismos independientes de control, como todos aquellos medios necesarios para prevenir la indebida divulgación y/o incorrecta utilización de información al mismo tiempo de preservar su veracidad y exactitud. Hemos de destacar que las garantías a posteriori no solo se fundamentan en ese control interno y externo, sino también por el propio control que lleva a cabo el interesado, principalmente en aquellos datos obtenidos sin su propio consentimiento, haciendo alusión

al derecho fundamental de la protección de datos de carácter personal. Sin embargo puede existir la presencia de un interés superior que requiera el descubrimiento de los datos, informes o antecedentes, el cual legitima la revelación de la información.

12) Para garantizar el adecuado funcionamiento del sistema y mejorar el control de la información, estimamos que es necesario reforzar los mecanismos tendentes a facilitar al interesado los distintos datos que descansan en poder de la Administración, así como desarrollar canales de acceso para su verificación y control. Por lo tanto y dada la fragilidad en la vulneración de los datos, es preciso afianzar el intercambio informativo hacia el contribuyente mediante la prestación de un servicio público de asistencia e información efectivo.

Como conclusión final y a modo de resumen de las anteriores conclusiones, podemos señalar que actualmente siguen existiendo ciertas carencias en el régimen jurídico de los deberes de información y en las acciones para la obtención, el tratamiento y la gestión de la información. La falta de un completo y claro procedimiento de obtención de información descuida los principios de protección y calidad de los datos pudiendo atentar contra los derechos y garantías del contribuyente. Por tales motivos consideramos que se necesita de un esfuerzo legislativo para precisar y concentrar su regulación y garantizar los derechos del contribuyente. Para su consecución es importante que se establezca bajo la base de un conjunto estructurado y definido de límites que actúen sobre reglas para la utilización y regulación de la información, que permitirá controlar el flujo de información, evitando la obtención de información ilegítima y previniendo la saturación del sistema. Este marco normativo en el que deberían configurarse los deberes de información debería ser exigidos por igual a todos los ciudadanos y respaldarse en los límites constitucionales y en los de otros cuerpos normativos. Mientras que si bien, la potestad de la obtención y control de información tributaria deberá seguir recayendo en los órganos de inspección, estimamos conveniente otorgarle una mayor autonomía a los órganos de gestión que ayudaría a mejorar la eficacia de la administración beneficiando al sistema. Al mismo tiempo sería favorable establecer una codificación de los deberes de información, como el de reforzar los mecanismos tendentes a facilitar al interesado los distintos datos que descansan en poder de la Administración, desarrollando canales de acceso para su verificación y control, lo que facilitaría la clarificación y asistencia al

contribuyente y/o terceros obligados. Finalmente para asegurar la calidad de la información obtenida, como la correcta y debida utilización y divulgación, es necesario reforzar el secreto fiscal a través de mayores medidas técnicas y organizativas, la correcta aplicación del e-Government, un refuerzo del control interno, y el otorgado por los organismos independientes. Se conseguiría así un marco más definido que el actual. El desarrollo de un sistema más claro y definido mejorará las garantías de los contribuyentes, asegurando en mayor medida el deber de contribuir y mejorando la eficacia del sistema.

Conclusions

1) The taxation system is a complex structure that requires the strengthening of its processes to enhance the different revenue functions. It is for this reason that the duties to provide information have been transformed into a key factor in improving efficiency for the collection of taxes and other revenues. This justifies the creation of autonomous rules to better regulate those duties because their fulfilment can imply consequences more onerous than the own material tax obligation.

2) The writer believes that the benefits provided by the taxpayers when they provide information to the Revenue Administration, whether in active or passive way, belong to the category of duties of information and not to the duties to contribute. The duty to provide information consists of an obligation imposed on individuals by the Administration, either resulting directly from the law or from the application of the legally conferred administrative powers. The immediate purpose of these duties is not to enrich the coffers of the Administration or the state neither originates from a credit in its favour. The basis of the duty does not reside in a subjective right of the Administration, but in the exercise of its the power, therefore the reaction of the Administration before an infringement is punitive rather than compensatory. On the other hand, the obligation to contribute is a relationship of patrimonial character where the active subject enforces a subjective public right over the passive subject. Therefore the reaction of the Administration before an infringement of a duty to contribute is of compensatory nature. The terminological clarification by the legislator will improve the legal security of the taxpayers through a better understanding of the applicable rules.

3) Independently of how information is obtained or provided there are contradictions in the ways the Administration is allowed to use such information. This lack of clear boundaries is able to generate confusion and diminution in the taxpayer levels of trust. Given the above and in order to improve the efficiency of the duties of information and to guarantee the rights of the taxpayers, the writer considers it is necessary and correct, to establish clear and precise boundaries that will in turn allow the fulfilment of the duties listed. In this way, the acquisition of information by illegal means could be prevented, and

the saturation of the system with unnecessary information could be avoided. Other advantages would be increased work effectiveness and in the diminution of indirect fiscal pressure.

4) The legislation, that ought to contain the duties of information applicable to all the citizens alike, must be within the constitutional limits and the limits imposed by other legal instruments. This is necessary to limit potential situations of abuse of power and to preserve the privacy of the contributor. The relevance of the required data constitutes a tool to obtain a balance between the individuals' rights and the Administrations' power to require information, thus avoiding possible deviations of power. The power to require information by the Administration must be limited to information that has taxation value and information of third parties.

5) To achieve a more complete boundary on the duties of information it is vital to define them as a manifestation of the generic duty to cooperate with the Revenue Administration. The duty of information is an obligation of individual character in that it creates legal obligations on individuals, other than the taxpayer. Third parties may be required by the Administration to provide information relevant to a tax payer given their special economic, enterprise, professional or financial relations that unite them with the latter (taxpayer). Therefore cooperating with the Administration in the pursuance of its functions.

6) The role of individuals in the Administrations' management has to be accompanied by the corresponding guarantees and clear delimitation on the power to obtain information, to preserve the rights that belong legitimately to all subjects. In order to protect the taxpayers' rights and other guarantees, it is necessary to have in place clear and defined set of the limits on the duties to provide information. It is also important to have guidance on the correct use by a given civil servants and this guidance must emphasise on the need to respect personal and other sensitive information provided.

7) The writer believes that although the power for obtaining of information rests with the inspection bodies, a greater autonomy on the part of the management bodies would improve the efficiency of the administration thus benefiting the system and

therefore the contributor. However, it is important to have self-regulation by the inspection bodies to avoid potential abuses authority. The writers agrees with the existing territorial boundary, supporting the collaboration between the local authorities and/or communities, and the central bodies of the State given the necessity of information outside the local territory concerned.

8) Although the information that is requested to the contributor must be based on the principles of proportionality and subsidiarity, to give the Administration greater discretion in the procedure of inspection as far as the election of places and means for the obtaining of the information can, when focusing on the contributor, optimise the quality of its services, to reduce waiting times, and establish new channels of relation, thus improving productivity, and ultimately the efficacy in the provision of public services.

9) In order to facilitate the fulfilment of the several functions in the Spanish revenue system, the writer considers that it would be desirable to establish a codification of the duties of information, which would help to clarify and to assist the contributor and/or obliged third parties. In this sense, the collaboration of the individual in the management of the revenues system could be stimulated as another form to diminish the effects of the indirect tributary pressure. However, the unlawful use of the administrative powers could cause serious problems to the detriment of the contributor's cooperation, which just emphasises the need of an adequate legal framework containing the procedures applicable to requests, collection and usage of information that should always taking into account and respect the constitutional and other rights of the individuals.

10) The legal foundation of the duty to provide information is an derivation of to the duty to contribute, configured as a special principle of protection. However, the writer considers that, in order to assure the rights and guarantees of the taxpayers, it is of utmost importance to ensure two fundamental aspects. Firstly, that information is protected before it reaches the Administration and secondly, that a greater emphasis is placed on guaranteeing the legal security of the information. Only after assuming this position it would be possible to assure that the information gathered would be used by the Administration in correct exercise of their functions. It follows then, that there is a need for legislation to integrate the legal regime of the duties of information and for this

integration to be clear as to the processes in place to protect and guarantee the correct use of the data obtained.

11) The available technology and associated technological challenges makes the Administration's control mechanisms more vulnerable and prone to flaws. For this reason greater and more effective tools are required in order to avoid tax evasions and achieve the target revenues. Faced with this challenges the Administration is forced to demand a greater amount of information for the determination of the contributors' liabilities. This determination must be based on the principles already mentioned but it is also a priority to regulate it by means of the fiscal secret and other tools for this purpose like correct application of e-Government, and self-regulation as it is indeed established in article 95 of the Tributary General Law and of Independent Organisms of Control. The writer feels that it is necessary to emphasise that the guarantees a posteriori are not only based on self-regulation of the public bodies, but also on the accountability of these to an interested party especially in cases where data is collected without consent. However, there may be instances where the disclosure of privileged information is necessary and justified.

12) In order to guarantee the proper operation of the system and to improve the control over information, the writer considers that it is necessary to reinforce the mechanisms to access information by the interested party to records held by Administration, as well as, to develop to channels of access for its verification and control. Given the vulnerabilities in data systems, it is necessary to strengthen the exchange of informative updates to the contributor through the provision of a dedicated assistance service and effective information.

As a final conclusion and as a summary of the findings above, the writer can point out that currently there are still certain deficiencies in the legal regime of the duties to provide information and the methods used for obtaining, processing and managing the information collected. The lack of a comprehensive and clear procedure for obtaining information neglects the principles of protection and quality of the data potentially attempt against the rights and guarantees of the taxpayer. For these reasons, it is submitted that there is a need for a legislative effort in order to clarify and focus its regulation and to

guarantee the rights of the contributor. For this to be achieved it is important to establish a structured and defined set of limits that include the rules for the use and regulation of information, thus enabling control the flow of information, avoiding the unlawful gathering of information and preventing the saturation of the system. The normative framework should be configured in a way that the duties to provide information are demanded equally to all the citizens and supported within constitutional limits and those of other pieces of legislation. The power to obtain and control tributary information will have to continue within the mandate of inspection bodies in the Administration, however it is advisable to grant a greater autonomy to the management bodies that would help to improve the efficacy of the administration benefiting the system as whole. At the same time, it would be favourable to enact a codification of the duties of information, to facilitate the access to information in the Administration databases by the interested party, and to develop channels of access for verification and control to facilitate clarification and assistance to the contributor and/or third parties. Finally, in order to assure the quality of the data obtained as well as its correct use and sharing, it is necessary to reinforce the fiscal secret through greater technical and organizational measures, the correct application of e-Government, a reinforcement of the internal control, and othe forms of external regulation. Consequently, a better defined frame than the current one would be achieved. The development of a clearer and more delimited system would improve the guarantees of the taxpayers, securing to a greater extent the duty to contribute and improving the efficiency of the system.

Bibliografía citada

AA.VV.: *Diccionario de la Lengua Española*, Real Academia Española, Editorial Espasa Calpe, Vigésima primera edición, Madrid, 1995.

AA.VV.: *Guía de la Ley General Tributaria*, CISS, Valencia, 2004.

AA.VV.: *Your right to Know-The Governments proposals for a Freedom of Information Act*, The Stationery Office, London, 1997.

AAVV: *Internet, les aspects juridiques*, Direction by BENSOUSSAN, A., 2ème édition, Editions Hermès-Lavoisier, París, 1998.

ADELER, J.: “Exchange of information needs protection for taxpayers”, *Internacional Tax Review*, London, 2005.

AGAPITO SERRANO, R.: *Libertad y división de poderes: el “contenido esencial” del principio de división de poderes a partir del pensamiento de Montesquieu*, Editorial Tecnos, Madrid, 1989.

AGÜALLO AVILÉS, A.:

-“El contribuyente ante la Hacienda Pública en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, AA.VV.: *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria 1981-1989. Sentencias, Autos y Comentarios*, Tecnos, Madrid, 1990.

-“El deber de informar de terceras personas (...) es imprescriptible”, en “Algunas cuestiones polémicas del Procedimiento Inspector: un análisis jurisprudencial (I)”, *Quincena Fiscal*, número 21, 1994.

-*El contribuyente frente a los Planes de Inspección*, Marcial Pons, Madrid, 1994.

AGUIAR DE LUQUE, L.: “Los límites de los Derechos Fundamentales”, *Revista del Centro de Estudios Constitucionales*, número 14, Madrid, 1993.

AGUILAR RUBIO, M.: “La clasificación concursal de los recargos tributarios”, *Revista de derecho concursal y para-concursal: Anales de doctrina, praxis, jurisprudencia y legislación*, número 8, 2008.

AGUILÉ ORTÍZ, J.: “La colaboración social en la Gestión Tributaria”, en AA.VV.: *Estudios de Derecho Financiero*, volumen II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1979.

AGULLÓ AGÜERO, A.: “Intercambio de información tributaria y Derecho de la Información (Notas sobre la incorporación al derecho interno de las Directivas comunitarias en materia de Intercambio de Información”, en *Revista Noticias/Constitución Española*, número 46, 1988.

ALARCÓN GARCÍA, G.: “El deber de colaboración: el deber general de información y el deber general de colaboración”, AA.VV.: *La aplicación de los tributos en la nueva Ley General Tributaria. XLIX Semana de Estudios de Derecho Financiero. Fundación para la promoción de los Estudios Financieros*, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005.

ALBALADEJO GARCÍA, M.: *Curso de Derecho Civil Español común y foral*, Tomo II, Bosch, Barcelona, 1977.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.:

“Derecho Financiero y Tributario”, *Escuela de Inspección Financiera y Tributaria*, Madrid, 1979.

-“Los ingresos tributarios distintos del Impuesto”, *Anales de Economía*, número 18-19, 1973.

-“Los orígenes de la Tributación Bancaria en España”, AA.VV.: *Estudios sobre Tributación Bancaria*, Civitas, 1985.

-*Ley General Tributaria: nuevo arreglo*, Tapia, número 80, 1995.

-*Sistema Tributario Español y comparado*, Tecnos, Madrid, 1992.

-“La Desviación de Poder: un recurso inédito”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, número 3, 1970.

-“La Ley de Medidas Urgentes en el contexto de la proyectada Reforma Tributaria”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, números 15-16, 1977.

ALESSI, R. y STAMMATI, G.: *Istituzioni di Diritto Tributario*, U.T.E.T., Turín, 1965.

ALESSI, R.: *Principii di Diritto Amministrativo*, Tomo II, Giuffré, Milano, 1966.

ALFONSO GALÁN, R.: *Los intereses por retraso o demora a favor de la Hacienda Pública*, Editorial Dykinson, Madrid, 1998.

ALGUACIL MARÍ, P.:

-Breve apunte sobre la figura del Ingreso a Cuenta: Régimen Jurídico y relaciones con la Retención a Cuenta”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública Española*, números 231 y 232, 1994.

-*La Retención a Cuenta en el Ordenamiento Tributario Español*, Aranzadi, Pamplona, 1995.

ALONSO FERNÁNDEZ, F.: “Las actuaciones de obtención de información en el Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria”, *Gaceta Fiscal*, número 39, 1986.

ALONSO GONZÁLEZ, L. M.:

-“El Derecho a no autoinculparse en el seno del Procedimiento Sancionador tributario en su tramitación abreviada”, *Estudios Financieros, Revista de Contabilidad y Tributación. Comentarios, casos prácticos*, número 237, 2002.

-“El número de identificación fiscal y las obligaciones de información”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, número 68, 1990.

-“El número de Identificación Fiscal y las obligaciones de información”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, número 68, 1990.

-*Información tributaria versus intimidad personal y Secreto Profesional*, Tecnos, Madrid, 1992.

-*Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1993.

-*Sustitutos y Retenedores en el Ordenamiento Tributario Español*, Marcial Pons, Madrid, 1992.

ALONSO GONZÁLEZ, L.; ARAGONÉS BELTRÁN, E.; ARIAS ABELLÁN, M.; ESEVERRI MARTÍNEZ, E.; SÁNCHEZ GALIANA, J.; y SOPENA Gil, J.: “Análisis de la Ley 25/1995 de 20 de julio, AA.VV.: *Reforma de la Ley General Tributaria*, Editorial Cedecs, Barcelona, 1995.

ÁLVAREZ RICO, M.:

-“El Derecho de acceso a archivos y registros administrativos en la nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común”, *Revista de la Administración Pública*, número 135, 1994.

-*El acceso de los ciudadanos a los Documentos Administrativos*, Documentación Administrativa, número 183, 1979.

ÁLVAREZ-CIENFUEGOS SUÁREZ, J.:

-“La confidencialidad de los datos tributarios y el derecho de acceso de los contribuyentes”, *Actualidad Jurídica Argentina*, 1995.

-*La defensa de la intimidad de los ciudadanos y la tecnología informática*, Aranzadi, Pamplona, 1999.

ALZAGA VILLAMIL, O.: *La Constitución Española de 1978*, Ediciones del Foro, Madrid, 1978.

AMATUCCI, A.: *El Ordenamiento Jurídico Financiero*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2002.

AMORÓS RICA, N.: “Memorando sobre el Derecho Tributario Español”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, número 151, 1981.

ANÍBARRO PÉREZ, S. y SESMA SÁNCHEZ, B.:

-“Infracciones y sanciones tributarias y procedimiento”, AAVV.: *Los nuevos reglamentos tributarios: recaudación, régimen sancionador y revisión*, Coordinado por TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CALVO ORTEGA, R., Aranzadi, Madrid, 2006.

-*Infracciones y sanciones tributarias*, Lex Nova, Madrid, 2005.

APARICIO PÉREZ, A.: “Notas sobre Derechos Fundamentales y Ordenamiento Tributario”, en AA.VV.: *X Jornadas de Estudio de la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado sobre Introducción a los Derechos Fundamentales*, volumen I, Ministerio de Justicia. Secretaria General Técnica, Madrid, 1988.

APARICIO SALOM, J.: *Estudio sobre la Ley Orgánica de Protección de Datos de Carácter Personal*, Aranzadi, 2002.

AQUILE ORTÍZ, J.: “La colaboración social en la Gestión Tributaria”, AA.VV.: *Estudios de Derecho Tributario*, Tomo II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979.

ARAGONÉS BELTRÁN, E.:

-“Aplicación de la nueva normativa tributaria a las Haciendas Locales”, *Cuadernos de Derecho Local*, número 8, 2005.

-“Ipotesi per l'applicazione del principio di sussidiarietà nella Provincia Autonoma di Trento”, *Ius Rivista di Diritto*, numeri 1-2, 1996.

-“La Trasparenza Amministrativa ed il Diritto di Accesso ai documenti amministrativi”, VV. AA.: *L'accesso ai Documenti Amministrativi*, Il Mulino, Bologna, 1991.

ARENA, G.: “Transparencia Administrativa y Democracia”, *Revista Vasca de Administración Pública*, número 37, 1993.

ARIAS VELASCO, J.: *Procedimientos tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1990.

ARMITAGE-SMITH, G.: “Principles and Methods of Taxation”, *Oxford University Press*, Oxford, 1935.

ARNAU ZOROA, F.: “Planes de la Inspección; selección de los sujetos pasivos-personas físicas”, AA.VV.: *XXX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984.

ARRIETA Y MARTÍNEZ DE PISÓN, J.:

Las Actas de Inspección de los Tributos, Civitas, Madrid, 1994.

-“Consideraciones a favor de la investigación Tributaria de las cuentas corrientes”, *Gaceta Fiscal*, número 6, 1983.

ARSUAGA NAVASGÜES, J. J.:

-“Consideraciones a favor de la investigación tributaria de las cuentas corrientes”, *Gaceta Fiscal*, número 6, 1983.

-“Nueva dimensión del deber de colaboración con la Administración Tributaria”, *Gaceta Fiscal*, número 14, 1984.

-“Nueva dimensión del deber de colaboración con la Administración Tributaria”, *Gaceta Fiscal*, número 14, 1977.

-“Nueva dimensión del deber de colaboración con la Administración Tributaria”, *Gaceta Fiscal*, número 14, 1984.

-“La Sentencia del Tribunal Constitucional sobre la investigación de las Cuentas Corrientes”, en *Gaceta Fiscal*, número 19, 1985.

AZAUSTRE FERNÁNDEZ, M.: *El Secreto Bancario*, Editorial Bosch, Barcelona, 2001.

BACIGALUPO, M.: *La discrecionalidad administrativa (estructura normativa, control judicial y límites constitucionales de su atribución)*, Marcial Pons, Madrid, 1997.

BAJO CANTÓN, L.: *La Empresa ante la Inspección Fiscal*, Fundación Confemetal, Madrid, 1999.

BAKER, P.: “Taxation and the European Convention on Human Rights”, *European Taxation*, 2000.

BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, J.:

-“Algunas experiencias tributarias”, *Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, II, 1996.

-“El Estatuto del Contribuyente”, *Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, 1997.

-“La Ley General Tributaria reformada. Ensayo histórico y práctico”, *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, Madrid, 1995.

-“Las declaraciones liquidaciones y las declaraciones complementarias”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública Española*, número 80, 1983.

BAÑO LEÓN, J.: “Los Derechos Fundamentales en la Comunidad Europea y la competencia del Juez Nacional”, *Civitas-Revista de Derecho Administrativo*, número 54, 1987.

BARCELÓ RICO-A VELLO, G.: “La Informática y la Reforma de la Administración Tributaria”, *Revista de Hacienda Pública Española*, número 19, 1982.

BARRACHINA JUAN, E.:

-“El recargo de apremio en el aplazamiento y fraccionamiento de pago de la deuda tributaria”, *Consell obert: Recull informatiu del Consell General de Collegis de Graduats Socials de Catalunya*, número 228, 2008.

-“Los recargos por declaración extemporánea en la nueva Ley General Tributaria”, *Consell obert: Recull informatiu del Consell General de Collegis de Graduats Socials de Catalunya, (Ejemplar dedicado a: Los Graduados Sociales en el Parlament)*, número 185, 2004.

BARROSO RUÍZ, C.: *Interacción del derecho y la informática*, Editorial Dykinson, Madrid, 1996.

BASANTA DE LA PEÑA, J.:

-“En torno al Secreto Bancario”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública Española*, número 135, 1978.

-“La Banca y los deberes de información tributaria”, AA.VV.: *Estudios sobre Tributación Bancaria*, Civitas, 1985.

-“Nueva regulación de las autoliquidaciones”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, número 85, 1970.

BASCIU, A.: *Contributo allo studio della obbligazione tributarie*, Jovene, Nápoles, 1966.

BATLLE SALES, G.: “El Secreto de los Libros de Contabilidad y el Secreto Bancario. Dos manifestaciones del Derecho a la Intimidad Privada”, *Revista General de Legislación y Jurisprudencia*, Tomo LXXI, número 1, 1975.

BEATO ESPEJO, M.: *Cauces de comunicación de las Administraciones Públicas con los ciudadanos. Tecnologías de la información: efectos técnicos y jurídicos*, Editorial Tecnos, Madrid, 2002.

BEATON, J., y TRIDIMAS, T.: *New Directions in European Public Law*, Hart Publishing, London, 1998.

BELTRAN DE FELIPE, M.: *Discrecionalidad administrativa y Constitución*, Tecnos, Madrid, 1995.

BERLIRI, A. D.:

-*Le leggi di registro*, Milano, 1961.

-*Principios de Derecho Tributario*, volumen I, traducción a cargo de VICENTE-ARCHE DOMÍNGO, F., Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964.

-*Principios de Derecho Tributario*, volumen I, traducción a cargo de VICENTE-ARCHE DOMÍNGO, F., Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964.

-*Principios de Derecho Tributario*, volumen II, traducción a cargo de AMORÓS RICA, N. y GONZÁLEZ GARCÍA, E., Editorial de Derecho Financiero, 1973.

BERMEJO VERA, J.: “Prólogo” a la obra de RIVERO ORTEGA, R.: *El Estado vigilante*, Editorial Tecnos, Madrid, 2000.

BETANCOR RODRÍGUEZ, A.: *Las Administraciones independientes: un reto para el Estado Social y Democrático de Derecho*, Editorial Tecnos, Madrid, 1994.

BIRKINSHAW, P.:

-*Government and information: the Law relating to Acces, Disclosure and Regulation*, Butterworths, London, 1990.

-*The Law, the Practice an the Ideal*, 3º edition, Butterworths, London, 2001.

BLASCO DELGADO, C.:

-“La aplicación de los tributos en la Ley 58/2003 General Tributaria, *Revista de Información Fiscal*, número 61, 2004.

-“Recargos por ingreso espontáneo fuera de plazo, recargo de apremio e infracciones y sanciones”, *Revista de Información Fiscal*, número 11, 1995.

BLESA DE LA PARRA, M.: “Los servicios de informática en el Ministerio de Economía y Hacienda”, AA.VV.: *Compendio de Derecho Tributario Español*, Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, 4a. edición, 1984.

BLUMENSTEIN, E.: *System des Steuerrechts (Sistema de Diritto delle imposte)*, Traducción al italiano a cargo de FORTE, F.), Giuffrè, Milano, 1954.

BOBBIO, N.: *La crisis de la Democracia y la lección de los clásicos. Crisis de la Democracia*, Traducido por MARFÁS, J., Editorial Ariel, Barcelona, 1985.

BOSELLO, F.: *Il prelievo della fonte nel sistema della imposizione diretta*, Cedam, Padova, 1972.

BRANT, K.: *The concepts of obligation and duty*, Mind, 1964.

BUSTAMANTE ESQUIVIAS, M. D.:

“El intercambio de información entre Administraciones Tributarias en un contexto de globalización económica y competencia fiscal perniciosa”, AAVV.: *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho Comunitario*, Dirigido por SOLER ROCH, M. T. y SERRANO ANTÓN, F., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2006.

-“Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (impuestos directos e IVA)”, *Documentos de Trabajo, Instituto de Estudios Fiscales*, número 23, 2002.

BUSTOS, M.: “Detectives en el Ciberespacio”, AA.VV.: *Especial SIMO*, El País, 1996.

CABRA DE LUNA, J.: “Derecho a la Intimidad y funciones investigadoras de la Inspección Financiera y Tributaria”, *Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, número 6, 1985.

CALDERÓN CARRERO, J. M.:

- “La cláusula de intercambio de información articulada en los Convenios de Doble Imposición”, AA.VV.: *Fiscalidad Internacional, Centro de Estudios Financieros*, volumen 3, 2007.
- Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea, *CISS-Kluwer*, Madrid, 2006.
- La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados*, Iustel, Madrid, 2008.

CALVO ORTEGA, R.:

- “Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública Española*, número 1, 1970.
- “Obligados tributarios”, AA.VV.: *La nueva Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid, 2004.
- Las actividades de colaboración de los privados con la Administración Tributaria: en torno a un nuevo Ordenamiento*, Colección Fiscalidad, Editorial Dykinson, Madrid, 2006.

CAMAÑO ANIDO, M. y CALDERÓN CARRERO, J.: “Globalización Económica y Poder Tributario: Hacia un nuevo Derecho Tributario”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, número 114, 2002.

CANALS I AMETLLER, D.: *El ejercicio por particulares de funciones de autoridad. Control, Inspección y Certificación*, Editorial Comares, 2004.

CARBAJO VASCO, D.: *El intercambio de información en los Convenios de Doble Imposición Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1985.

CARRASCO PARRILLA, P. J.:

- “La exigibilidad autonómica del recargo de apremio en la jurisprudencia reciente, con especial referencia al Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha”, *Revista jurídica de Castilla-La Mancha*, número 24, Ciudad Real, 1998.
- Consecuencias del retraso en el pago de las deudas tributarias*, Ediciones Universidad de Castilla-La Mancha, Ciudad Real, 2000.
- Los recargos por declaración voluntaria extemporánea y el recargo de apremio*, Carta tributaria. Monografías, número 297, Madrid, 1998.
- Los recargos por declaración voluntaria extemporánea y el recargo de apremio*, Carta tributaria. Monografías, número 297, 1998.

CARRILLO LÓPEZ, M.: *Los límites a la libertad de prensa en la Constitución Española de 1978*, Promociones Publicaciones Universitarias, Barcelona, 1987.

CASADO OLLERO, G.:

- “Esquemas conceptuales y dogmáticos del Derecho Tributario: evolución y estado actual”, AA.VV.: *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987.
- “La colaboración con la Administración Tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, número 68, 1981, p. 151.
- “Tutela jurídica y garantías del contribuyente en el Procedimiento Tributario”, AA.VV.: *Estudios de Derecho Tributario en Memoria de BOLLO AROCERA, M.*, Editorial Universidad del País Vasco, Bilbao, 1993.

CASADO OLLERO, G.; FALCÓN y TELLA, R.; LOZANO SERRANO, C. y SIMÓN ACOSTA, E.: *Cuestiones tributarias prácticas*, 2º edición, *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, Madrid, 1990.

CASSESE, S.: “L'arena pubblica. Nuovi paradigmi per lo Stato”, *Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico*, número 3, 2001.

CASTAN TOBEÑAS, J.:

-“Derecho Civil Español, común y foral”, Tomo III, AA.VV.: *Derecho de obligaciones*, 15ª edición, Editorial Reus, Madrid, 1988.

-*Los Derechos del Hombre*, Editorial Reus, Madrid, 2º edición, 1976.

CASTAÑO SUAREZ, R.: “Directiva 95/46, de 24 de Octubre de 1995, relativa a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de éstos-Similitudes y diferencias con la Ley Orgánica 5/1992, de 29 de Octubre (Ley Orgánica de Regulación del Tratamiento Automatizado de los Datos de Carácter Personal)”, *CISS. Noticias de la Unión Europea*, número 162, 1998.

CASTELLS ARTECHE, J.:

“El Derecho de acceso a la documentación de la Administración Pública”, *Revista de Administración Pública*, número 103, 1984.

-“Informática y Administración Pública”, AA.VV.: *Cuestiones finiseculares de las Administraciones Públicas*, Instituto Vasco de Administración Pública, Civitas, Madrid, 1991.

CASTELLS, M.: “La Era de la información”, AA.VV.: *La sociedad Red*, volumen 1, 2º edición, Alianza, Madrid, 2000.

CASTROMIL LÓPEZ, F.:

-“La obligación de facilitar datos a la Administración Tributaria y el Secreto Estadístico”, *Revista Crónica Tributaria*, número 9, 1974.

-*El Secreto Bancario*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1978.

CAYÓN GALIARDO, A.:

- “Comentario a las disposiciones financieras: Artículos. 199 a 209”, AA.VV.: *Tratado de Derecho Comunitario Europeo*, Tomo I, Civitas, Madrid, 1986.
- “Reflexiones sobre el deber de colaboración”, AA.VV.: *XXXII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984.

CAZORLA PRIETO, L. M.:

- “Las llamadas liquidaciones paralelas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *CISSPRAXIS*, Valencia, 1988.
- El Poder Tributario en el Estado Contemporáneo: Un Estudio*, Instituto de Estudios Fiscales, 1981.
- El Secreto Bancario*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1978.
- “Consideraciones sobre el levantamiento fiscal del Secreto Bancario en la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal”, AA.VV.: *Medidas Urgentes de Reforma Fiscal*, Instituto de Estudios Fiscales, volumen I, 1977.
- “El Proyecto de Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal en las Cortes”, *Revista Crónica Tributaria*, número 25, 1978.
- “La discusión del Proyecto de Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal en el Pleno del Congreso de los Diputados y en el Pleno del Senado”, *Revista Crónica Tributaria*, número 24, 1978.
- “Un supuesto especial de levantamiento del Secreto Bancario”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, número 139, 1979.

CERRILLO i MARTÍNEZ, A.:

-“Régimen Jurídico de la Información Administrativa”, AA.VV.: *Comunicación Pública. La información administrativa al ciudadano*, Coordinado por TORNOS MAS, J. y GALÁN-GALÁN, A., Editorial Marcial Pons, Madrid, 2000.

-*La transparencia administrativa: Unión Europea y Medio Ambiente*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1998.

CERVELLÓ GRANDE, J. y FERNÁNDEZ, I.: “La prueba y el documento electrónico, en “Derecho de Internet. Contratación electrónica y firma digital”, AA.VV.: *Derecho de Internet: la contratación electrónica y firma digital*, Coordinado por MATEU DE ROS CEREZO, R. y CENDOYA MÉNDEZ DE VIGO, J., Aranzadi, Pamplona, 2000.

CERVERA TORREJÓN, F.:

-“El Secreto Bancario desde la perspectiva del Derecho Tributario”, en *Revista Crónica Tributaria*, número 15, 1975.

-“El Secreto Bancario en la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal (Un comentario de urgencia)”, AA.VV.: *Medidas Urgentes de Reforma Fiscal*, volumen I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1978.

-“La colaboración en la Gestión Tributaria: la investigación de las cuentas corrientes”, AA.VV.: *Estudios Sobre Tributación Bancaria*, Civitas, Madrid, 1985.

-“La colaboración en la Gestión Tributaria: la investigación de las cuentas corrientes”, AA.VV.: *Estudios Sobre Tributación Bancaria*, Civitas, Madrid, 1985.

CHARLES, D.: *Technology and Competition in the International Telecommunications Industry*, Sciberras Pinter Publishers, London, 1989.

CHECA GONZÁLEZ, C.:

-“La responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas: Alcance, delimitación y contenido de la misma”, AA.VV.: *Sentencias de Tribunal Supremo, Audiencia Provincial y otros Tribunales número 17/2003. Parte Comentario*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 2004.

-*Reclamaciones y Recursos Tributarios*, Aranzadi, Pamplona, 1997.

CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I.:

-“El Derecho a la Intimidad como límite a las funciones investigadoras de la Administración Tributaria”, *Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia, II*, número 12, 1988.

-*El Derecho a la Intimidad como límite a las funciones investigadoras de la Administración Tributaria*, Anuario de la Facultad de Derecho, número 6, 1988.

-*El Derecho a la Intimidad como límite a las funciones investigadoras de la Administración Tributaria*, Anuario de la Facultad de Derecho, número 6, 1988.

CHEVALIER, J. y LOSCHACK, D.: *Ciencia Administrativa I*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 1986.

CHINCHILLA MARÍN, C.: *La Desviación de Poder*, Madrid, Civitas, 1989.

CLAVERO AREVALO, M.: “La Desviación de Poder en la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo”, *Revista de Administración Pública*, número 30, 1959.

CLAVIJO CARAZO, F. y ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: “El nuevo Reglamento para la Inspección Tributaria: ¿garantía para la Administración o para los administrados?”, *Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia, II*, número 200, 1988.

CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.:

- “Algunas observaciones sobre el Secreto Bancario en el Ordenamiento Financiero Español”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, números 15 y 16, 1977.
- “El acto de liquidación”, *Civitas. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, número 20, 1978.
- “La autoliquidación tributaria”, AA.VV.: *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987.

CLEMENTE DE DIEGO, F.: *Instituciones de Derecho Civil Español*, Tomo II, Madrid, 1959.

CLEMENTE DE DIEGO, F. y PUIG PEÑA, F.: *Compendio de Derecho Civil Español*, Tomo III, Pamplona, 1972.

COCIVERA, B.: “Sul concetto di tributo e sulla natura tributaria di alcuni proventi degli enti minori”, AA.VV.: *Studi in onore di A. D. GIANNINI*, Editrice Giuffrè, Milano, 1961.

COING, H.: *Fundamentos de Filosofía del Derecho*, traducción al español a cargo de MAURI, J., Ariel, Barcelona, 1961.

COLLADO GARCÍA-LAJARA, E.: *Protección de datos de carácter personal*, Comares, Granada, 2000.

COLLADO YURRITA, M. A.: “Las inspecciones tributarias y las situaciones jurídicas del contribuyente en el Derecho italiano: Un apunte”, *Civitas. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, número 54, 1987.

CORDERO GONZÁLEZ, E. y FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: “Consideraciones constitucionales sobre el deber de información fiscal de los profesionales en el ordenamiento español”, *Nueva Fiscalidad*, número 2, 2003.

CORDERO SAAVEDRA, L.: “El derecho de acceso a los archivos y registros administrativos y su tutela administrativa y jurisdiccional”, *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, número 4, 1995.

CORRAL GUERRERO, L.:

-“Contribuyente. Homenaje a Fernando VICENTE ARCHE-DOMINGO”, *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, número 20, Madrid, 1996.

-“Potestad Tributaria de Comprobación”, *Cuaderno de Estudios Empresariales*, número 3, 1993.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.:

-“El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, volumen XV, número 60, 1965.

-“La Declaración Tributaria”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, número 52, 1963.

-“La Declaración Tributaria”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, número 52, 1963.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. y MARTÍN DELGADO, J. M.: *Ordenamiento Tributario Español*, 5ª edición, Editorial Civitas, Madrid, 1990.

CORTÉS MARTÍNEZ, J.: “Organización y medios de la Administración Tributaria”, AA.VV.: *Política y Administración en las Reformas Tributarias*, Asamblea del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986.

CORTESI, L.: *Uomo e Stato di fronte all'Etica*, Giauffrè, Milano, 1988.

CRANDALL, R.: *Changing the Rules: Technological Change, International Competition and Regulation in Communications*, The Brookings Institution, Washington D.C., 1989.

CRESPO IRIGOYEN, M. G.:

- “Competencia local en el ámbito sancionador. Estudio comparado entre España y Venezuela, *Revista General de legislación y jurisprudencia*, número 4, 2005.
- “El Principio de capacidad económica. Referencia a España y Venezuela”. *Editorial Reus, S.A., Revista de General de Legislación y Jurisprudencia*, III Época-Año CLI., número 4, Madrid, 2004.
- La potestad sancionadora de la Administración Tributaria*, Editorial Jurídica Venezolana. Caracas, 2006.

CRUZ AMORÓS, M.:

- “Colaboración de las Entidades Financieras en la Gestión Tributaria”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, número 137, 1978.
- “El intercambio de información y el fraude fiscal”, *Información Comercial Española ICE*, número 825, 2005.

CUADRADO RODRÍGUEZ, J.:

- “Consideraciones sobre la denuncia en materia tributaria (I y II)”, *Quincena Fiscal*, números 3 y 4, 1994.
- La denuncia en el Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1995.

CUBILLO VALVERDE C.: “La colaboración de los administrados en la Gestión Tributaria”, AA.VV.: *XII Semanas de Estudios de Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1965.

D’ALEMBERTE, T.: “Journalists under the Axe: Protection of Confidential Sources of Information”, *Harvard Journal on Legislation*, número 6, Harvard, 1969.

DA SILVA OCHOA, J.: “Derechos de los ciudadanos, con especial referencia a las lenguas y acceso a registros”, AA.VV.: *Administraciones Públicas y Ciudadanos (Estudio sistemático de la Ley 39/1992, de 26 noviembre, de Régimen Jurídico de*

las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común),
Dirigida por PENDAS GARCIA, B., Praxis, Barcelona, 1993.

DAVARA RODRÍGUEZ, M.: “La Ley española de protección de datos (Ley Orgánica de Regulación del Tratamiento Automatizado de los Datos de Carácter Personal) ¿Una limitación al uso de la informática para garantizar la intimidad?”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, número 76, 1992.

DE ASÍS ROIG, R.:

-“Sobre los límites de los Derechos”, *Derechos y Libertades*, número 3, mayo-diciembre, 1994.

-*Deberes y Obligaciones en la Constitución*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1991.

DE FRANCISCO GARRIDO, R.: “La cooperación multilateral en el ámbito de la OCEDE”, *Cuadernos de Formación, Instituto de Estudios Fiscales*, volumen 3, 2007.

DE JUAN Y PEÑALOSA, J.: “El Principio de Solidaridad Interregional”, *Documentación Administrativa*, número 181, 1979.

DE LA PEÑA VELASCO, G.: “La Liquidación Provisional de Oficio y la Comprobación Abreviada (el nuevo artículo 123 LGT)”, *Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, número 1, 1996.

DE LA VILLA GIL, J. M.:

-“Asistencia Administrativa”, AA.VV.: *Relaciones Fiscales Internacionales*, Instituto de Estudios Fiscales, 1990.

-“Intercambio de información fiscal”, AA.VV.: *Estudios de doble imposición. XXXIII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980.

DE LOS MOZOS, J.: “Concepto de obligación”, *Revista de Derecho Privado*, Año número 64, Mes 1, Madrid, 1980.

DE LUIS DÍAZ-MONASTERIO, L.: “El deber de colaboración tributaria de las Empresas Crediticias”, *Revista Crónica Tributaria*, número 24, 1978.

DE OTTO Y PARDO, I.: “La regulación del ejercicio de los Derechos y Libertades. La garantía de su contenido esencial en el artículo 53.1 de la Constitución”, en MARTÍN RETORTILLO, L. y DE OTTO Y PARDO, I.: *Derechos Fundamentales y Constitución*, Civitas, Madrid, 1988.

DEL PASO BENGEOA, J.: “Las denuncias públicas en la nueva Ley General Tributaria, ¿materia clasificada?”, AA.VV.: *La aplicación de los tributos en la nueva Ley General Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005.

DEL POZO LÓPEZ, J.: “La generalización de la Declaración-Liquidación y su incidencia en las relaciones Administración-contribuyente”, AA.VV.: *Conferencia Técnica de Alto Nivel sobre Política y Administración de las Reformas Tributarias*, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986.

DELGADO GARCÍA, A.: “Pluralidad de obligados al pago”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública Española*, número 254, 1999.

DELGADO GARCÍA, A. y OLIVER CUELLO, R.:

-*El Deber de información y asistencia a los obligados tributarios*, Editorial Tirant Lo Blanch, Valencia, 2004.

-“Procedimientos tributarios y nuevas tecnologías”, *Nuevas Políticas Públicas. Los Derechos Fundamentales y las Nuevas Tecnologías. Anuario multidisciplinar para la modernización de las Administraciones Públicas*, número 1, 2005.

DELGADO PACHECO, A.:

- “Derechos, deberes y facultades del personal Inspector en el desarrollo de sus actuaciones”, *Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, número 2, 1986.
- “La asistencia mutua entre Administraciones Tributarias”, *Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, número 6, 1990.
- “Las obligaciones de información a la Hacienda Pública en los mercados financieros”, AA.VV.: *La fiscalidad en las operaciones y mercados financieros*, Papeles de Economía Española, número 32, 1990.
- “Las obligaciones de información a la Hacienda Pública en los mercados financieros”, AA.VV.: *La Fiscalidad en las Operaciones y en los Mercados Financieros*, Papeles de Economía Española, número 32, 1990.

DESDENTADO DAROCA, E.: *Los problemas del control judicial de la discrecionalidad técnica (un estudio crítico de la jurisprudencia)*, Civitas, Madrid, 1997.

DÍAZ ARIAS, J.: “Análisis de la controversia suscitada en la investigación de las cuentas corrientes: una opinión a favor del contribuyente”, *Gaceta Fiscal*, número 6, 1983.

DÍAZ GARCÍA, E.: *Sociología y Estado del Derecho*, Editorial Taurus, Madrid, 1977.

DIEZ DEL CORRAL, L.: *El pensamiento político de TOCQUEVILLE: formación intelectual y ambiente histórico*, Alianza Editorial, 1989.

DÍEZ-PICAZO DE LEÓN, L.:

- “El contenido de la relación obligatoria”, *Anuario de Derecho Civil*, número 17, agosto, 1964.
- Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial*, volumen 2º, Madrid, Civitas, 1996.

DÍEZ-PICAZO DE LEÓN, L. y GULLÓN BALLESTEROS, A.:

-*Sistema de Derecho Civil*, volumen IV, Tecnos, Madrid, 2004.

-*Sistema de Derecho Civil II*, 9ª Edición, Editorial Tecnos, Madrid, 2002.

DÍEZ-PICAZO DE LEÓN, L., y GULLÓN BALLESTEROS, A.: *Sistema de Derecho Civil*, Editorial Tecnos, volumen II, Madrid, 1995, p. 38.

DIMITROVA, J.: “OECD updates exchange of information Standard in model treaty”, *Journal of International Taxation*, 2005.

DOMÍNGUEZ LUIS, J.: “El Derecho de información administrativa: información documentada y transparencia administrativa”, *Civitas-Revista de Derecho Administrativo*, número 88, 1995.

DOMÍNGUEZ SORS, P.: “Presente y futuro de la mecanización en el Ministerio de Hacienda”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, número 23, 1973.

DRAKE, R.: “Incorporación a los Textos Refundidos de las Leyes de los diversos impuestos del régimen de autoliquidaciones”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, número 87, 1970.

ECHENIQUE GORDILLO, R.:

-“El Secreto Bancario y la Administración Tributaria: sus consecuencias jurídicas”, AA.VV.: *Estudios de Derecho Tributario*, volumen II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979.

-“El Secreto Bancario y la Administración Tributaria: sus consecuencias jurídicas”, AA.VV.: *Estudios de Derecho Tributario*, Exbanc: Banca Mas Sardà, Barcelona, 1978.

-“El Derecho de acceso a los archivos y registros administrativos”, AA.VV.: *La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del*

Procedimiento Administrativo Común, Coordinado por LEGUINA VILLA, J. y SANCHEZ MORÓN, M., Madrid, Tecnos, 1993.

EMBID IRUJO, A.:

“El Derecho de acceso a los archivos y registros administrativos. Algunas reflexiones en las vísperas de su consagración legislativa”, AA.VV.: *La protección jurídica del ciudadano (procedimiento administrativo y garantía jurisdiccional). Estudios en homenaje al Profesor GONZÁLEZ PÉREZ, J.*, Tomo I, Civitas, Madrid, 1993.

-*El Ciudadano y la Administración: (Los Derechos de los Ciudadanos en sus relaciones con la Administración según la Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*, Ministerio de Administraciones Públicas, Madrid, 1994.

ESCRIBANO LÓPEZ, F.:

-“Acceso a datos en poder de la Administración Tributaria” (Ejemplar dedicado a: Acceso judicial a la obtención de datos), *Cuadernos de Derecho Judicial*, número 25, 1997.

-“Acceso judicial a datos en poder de la Administración Tributaria”, *Quincena Fiscal*, número 4, 1988.

-“Derechos y Garantías en los Procedimientos Tributarios”, AAVV: *Estatuto del Contribuyente: Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, 2º edición, Edersa-Francis Lefebvre, 1998.

-La codificación fiscal, experiencia de la codificación en España”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, número 76, 1992.

-“Notas para un análisis de la evolución del concepto de Derecho Tributario”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, número 14, 1977.

-*La configuración jurídica del deber de Contribuir. Perfiles Constitucionales*, Civitas, Madrid, 1988.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E.:

- “Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas: se amplían las competencias de las Oficinas Liquidadoras”, *Carta Tributaria*, número 79, 1988.
- “Las Actuaciones Inspectoras”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública Española*, número 200, 1989.
- “Las Actuaciones Tributarias reclamables en vía Económico-Administrativa”, *Cuadernos Civitas*, 1983.
- “Las posiciones subjetivas derivadas de la aplicación del tributo”, en AA.VV.: *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987.
- “Procedimiento de Liquidación Tributaria y Procedimiento Sancionador Tributario”, *Revista Técnica Tributaria*, número 2, 1994.
- “Prólogo”, a la obra de LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1992.
- “Sanciones e intereses de demora”, *Revista Crónica Tributaria*, número 87, 1998.
- “Sobre la naturaleza jurídica de las autoliquidaciones tributarias”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, número 37, 1983.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E. y LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Temas prácticos de Derecho Financiero*, Parte General, 3ª edición, Editorial Comares, Granada, 1997.

FAJARDO GARCÍA, G.:

- “Fundamentación y protección constitucional del Secreto Bancario”, *Revista de Derecho Bancario y Bursátil*, número 39, año 10, 1990.
- “Fundamentación y protección constitucional del Secreto Bancario”, *Revista de Derecho Bancario y Bursátil*, número 39, 1990.

FALCÓN Y TELLA, R.:

- “El carácter reservado de la información tributaria: la Sentencia SAUNDERS y sus consecuencias sobre el Ordenamiento interno”, *Quincena Fiscal*, número 12, 1997.
- “El tributo como instituto jurídico. Vínculos que lo integran”, AA.VV.: *Estudios de Derecho Financiero y Tributario. Homenaje al profesor VICENTE-ARCHE DOMÍNGO, F.*, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1996.
- “El tributo como instituto jurídico. Vínculos que lo integran”, AA.VV.: *Estudios en de Derecho Financiero y Tributario. Homenaje al profesor VICENTE-ARCHE DOMÍNGO, F.*, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1996.
- “La Ley como fuente del ordenamiento: arts. 10, 11 y 12”, AA.VV.: *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma: libro-homenaje al profesor SÁINZ DE BUJANDA*, volumen 1, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 1991.
- “Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el Procedimiento Inspector: el Derecho a no declarar”, *Quincena Fiscal*, número 12 1995.
- Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*, Civitas, Madrid, 1988.

FANTOZZI, A.:

- “I rapporti tra Fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario”, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza Fiscale*, I, 1984.
- Diritto Tributario*, U.T.E.T., Torino, 1991.
- La solidarietà nel Diritto Tributario*, U.T.E.T., Turín, 1968.
- La solidarietà nel Diritto Tributario*, U.T.E.T., Turín, 1968.

FEDELE, A.:

- “Diritto Tributario e Diritto Civile nella disciplina dei rapporti interni tra i soggetti passivi del Tributo”, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, número 1, marzo de 1969.
- “La reserva de Ley”, AA.VV.: *Tratado de Derecho Tributario. El Derecho Tributario y sus fuentes*, Coordinado por AMATUCCI, A., Tomo I, Temis, Bogotá.

FERNÁNDEZ AMOR, J.: “La utilización de nuevas tecnologías para intercambios de información en la cooperación administrativa y la elaboración estadística en la Comunidad Económica Europea. Su aportación al proceso de Unión Europea”, *Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, número 13, 1993.

FERNÁNDEZ BRIONES, L.:

- “Información para la Inspección. Problemas actuales”, *Revista Crónica Tributaria*, número 42, 1982.
- “Planificación y organización de la toma de datos para las actuaciones inspectoras”, AA.VV.: *El Impuesto sobre el Valor Añadido y la Inspección de Hacienda. XXX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984.

FERNÁNDEZ CUEVAS, A.:

- “El Deber de Secreto Profesional y la denuncia en materia tributaria”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, número 165, 1983.
- “Nota breve sobre el llamado Secreto Bancario y el Derecho a la Intimidad”, *Revista Crónica Tributaria*, número 34, 1980.

FERNÁNDEZ ESTEBAN, M.: *Nuevas tecnologías, Internet y Derechos Fundamentales*, McGraw-Hill, Madrid, 1998.

FERNÁNDEZ FARRERES, G.: “La infraestructura organizativa para la calidad y la seguridad industrial y el fenómeno del ejercicio privado por particulares de funciones públicas de inspección y control”, AA.VV.: *El derecho Administrativo en el umbral del siglo XXI. Homenaje al profesor MARTÍN MATEO, R.*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2000.

FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: “Procedimientos tributarios. Aspectos comunes y procedimiento de gestión”, AA.VV.: *Nueva Ley Tributaria*, Instituto de Estudios de la Administración Local, Madrid, 1972.

FERNÁNDEZ LÓPEZ, E.:

-“Posibles disfunciones orgánicas en el ejercicio de la potestad de comprobación tributaria”, *Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, número1, 1995.

-“Autoliquidaciones y recargo de prórroga”, *Revista Crónica Tributaria*, número 39, 1981.

FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.:

-*La comprobación de hechos por la inspección de los tributos*, Marcial Pons, Madrid, 1998.

-*La comprobación de hechos por la inspección de los tributos*, Marcial Pons, Barcelona, 1998.

FERNÁNDEZ MARÍN, F.:

-*El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado en la Unión Europea*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006.

-*La Liquidación Provisional de Oficio*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1998.

-*La tutela de la Unión Europea al contribuyente en el intercambio de información tributaria*, Atelier, Barcelona, 2007.

FERNÁNDEZ PACHECO, I.: “El procedimiento general para la determinación de la responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas”, *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, número 2, 1994.

FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J.: “Las autoliquidaciones en la imposición local”, AA.VV.: *La Gestión Tributaria en la Hacienda Local*, Colección Temas de Administración Local, número 40, Granada, 1990.

FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J. y JABALERA RODRÍGUEZ, A.: “Los recargos por declaración extemporánea en la nueva Ley General Tributaria”, *Revista Técnica Tributaria*, número 77, 2007.

FERNÁNDEZ RAMOS, S.:

-*Derecho de acceso a archivos y registros*, Marcial Pons, Madrid, 1999.

-*El Derecho de acceso a los documentos administrativos*, Marcial Pons, Madrid, 1997.

-*La Información y la participación ciudadana en la Administración Local*, Editorial Bosch, Barcelona, 2005.

FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, C.:

-“El recargo de apremio”, *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, número 3, 1988.

-“La información de trascendencia tributaria y el Secreto Profesional de los auditores de cuentas. A propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo”, *Revista de Derecho Bancario y Bursátil*, número 93, año 23, 2004.

FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.:

-“Arbitrariedad y discrecionalidad”, AA.VV.: *Estudios sobre la Constitución Española: Homenaje al profesor GARCÍA DE ENTERRÍA, E.*, volumen 3: La Corona, las Cortes Generales, del Gobierno y de las Administraciones Públicas, coordinado por MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S., Civitas, Madrid, 1991.

-*De la Arbitrariedad de la Administración*, 5º edición, Civitas, 2008.

-*De la arbitrariedad del legislador*, Civitas, Madrid, 1998.

FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., y SÁINZ MORENO, F.: *El notario, la función notarial y las Garantías Constitucionales*, Civitas, Madrid, 1989.

FERNÁNDEZ SEGADO, F.: *El Sistema Constitucional Español*, Madrid, Dykinson, 1992.

FERNÁNDEZ VILLAFANE, F.: “Organización de la Inspección Tributaria en España”, *Revista Trimestre Fiscal*, número 19, 4º año, 1983.

FERNÁNDEZ-DAZA, A.: “El nuevo régimen de los aplazamientos y fraccionamientos de pago de la deuda tributaria tras el nuevo Reglamento General de Recaudación”, *Revista Técnica Económica: Administración y Dirección de Empresas*, número 175, 2006.

FERNÁNDEZ-GALIANO, A.: *Curso de Derecho Natural*, Madrid, 1962.

FERNANDO PABLO, M.: *La motivación del Acto administrativo*, Tecnos, Madrid, 1993.

FERRÉ OLIVÉ, J. C.:

-*Delitos financieros, fraude y corrupción en Europa*, Universidad de Salamanca, Ediciones Universidad de Salamanca, 2002.

-“Corrupción y delitos contra la Administración Pública”, AA.VV.: *Delitos financieros, fraude y corrupción en Europa, volumen 3, (Fraude y corrupción en la Administración Pública)*, Universidad de Salamanca, Ediciones Universidad de Salamanca, Salamanca, 2002.

-“Las falsedades en la información social: (Art. 290 del Código Penal)”, AA.VV.: *La responsabilidad de los administradores de las sociedades de capital: aspectos civiles, penales y fiscales*, Coordinación a cargo de por GARCÍA-CRUCES GONZÁLEZ, J. A. y GALÁN CORONA, E., Tecnos, Madrid, 1999.

FERRÉ OLIVÉ, J. C. y BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I.: *Todo sobre el fraude tributario*, Ciss Praxis, 1993.

FERREIRO LAPATZA, J. J.:

-“Sujetos pasivos y capacidad económica”, *Civitas, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, número 71, 1991.

-“Directrices al tema de la codificación en América Latina”, AA.VV.: *XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario*, Salvador de Bahía, 2000.

-“El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo”, *Revista Crónica Tributaria*, número 68, 1993.

-“La privatización de la Gestión Tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos”, *Civitas. Revista de Derecho Financiero*, número 37, 1983.

-“Las funciones liquidadoras de la Inspección de los tributos”, *Revista Española de Derecho Financiero*, número 11, 1976.

-“Los sujetos pasivos de la obligación tributaria”, *Revista Española de Derecho Financiero*, número 72, 1991.

-*Curso de Derecho Financiero español*, 11º Edición, volumen I Marcial Pons, Madrid, 1998.

-*Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el Derecho Financiero y Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1988.

-*La nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2004.

FIGUERUELO BURRIEZA, A.:

-“Acotaciones al tema de las relaciones entre el Derecho Comunitario y el Derecho Interno”, *Revista de Estudios Políticos*, número 51, 1986.

- “Apuntes en torno al significado y funciones de los Parlamentos Autnómicos”, *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, Ejemplar dedicado a: Las perspectivas del Estado Autnómico (II), número extraordinario 22, 1998.
- “Crisis constitucional y abuso del derecho a la tutela judicial efectiva”, *Revista Iberoamericana de Derecho Procesal Constitucional*, número 5, 2006.
- “Crisis constitucional y abuso del derecho a la tutela judicial efectiva”, *Revista Jurídica de Castilla y León*, número 7, 2005.
- “El Parlamento Europeo y su nueva circunstancia”, *Revista de las Cortes Generales*, número 61, 2004.
- “El recurso de amparo en cuanto tutela reforzada de los derechos fundamentales”, *Cuadernos constitucionales de la Cátedra Fadrique Furió Ceriol*, número 6, 1994.
- “Garantías para la protección del derecho la objeción de conciencia: La derogación del artículo 45 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional”, *Revista de Estudios Políticos*, número 45, 1985.
- “Tutela judicial efectiva y sistema constitucional de fuentes del Derecho”, *Poder Judicial*, número 23, 1991.

FREITAS DE LEBRE, J.: *Introdução ao Processo Civil-conceito e principios gerais a luz do Código revisto*, Coimbra Editora, Coimbra.

FREIXAS GUTIÉRREZ, G.: *La protección de los datos de carácter personal en el Derecho Español: aspectos teóricos y prácticos*, Editorial Bosch, Barcelona, 2001.

FRIEDMAN, M.: “Professional Responsibility of the Lawyer: the three hardest questions”, AA.VV.: *Ethics and the Legal Profesion*, Prometheus, New York, 1986.

FROMMEL, S. N.: “El TEDH y el Derecho del acusado a no declarar”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, volumen 45, número 236, 1995.

GALÁN SÁNCHEZ, R. M., MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: “Los recargos por declaración extemporánea en la Ley General Tributaria”, *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, números 161 a 162, 1996.

GALAPERO FLORES, R. M.:

-“Petición de aplazamiento de ingreso de deuda tributaria que supone la improcedencia del recargo de apremio: STS de 10 de mayo de 2007”, *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, número 11, 2007.

-“Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo: sentencia comentada: STSJ Cataluña, de 15 marzo 2007 (JT 2007, 539)”, *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, número 10, 2007.

GARBERÍ LLOBREGAT, J.: “Derechos Fundamentales de incidencia penal y procesal en la sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990 (R. del Tribunal Constitucional 1990, 76), sobre Constitucionalidad de determinados preceptos de la Ley General Tributaria”, *Revista del Poder Judicial*, número 19, 1990.

GARCÍA AÑOVEROS, J.:

-“Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración Financiera”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, número 76, 1992.

-“Los Poderes de Comprobación, la actividad de Liquidación y la Discrecionalidad de la Administración Financiera”, *Revista Española de Derecho Financiero*, número 76, 1992.

-“Una nueva Ley General Tributaria: Problemas constitucionales”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, número 90, 1996.

GARCÍA BERRO, F.:

-“La Inspección Tributaria en la nueva LGT”, *Quincena Fiscal*, números 21 y 22, 2004.

-*Procedimientos Tributarios y Derechos de los Contribuyentes en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2004.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E.:

-“¿Es inconveniente o inútil la proclamación de la interdicción de la arbitrariedad como principio constitucional?”, *Revista de Administración Pública*, número 124, 1991.

-“La lucha contra las inmunidades del poder”, *Revista de Administración Pública*, número 38, 1962.

-“La responsabilidad del Estado por comportamiento ilegal de sus órganos en el Derecho Español”, *Revista de Derecho Administrativo y Fiscal*, número 7, 1964.

-*Democracia, jueces y control de la Administración*, 5ª edición, Civitas, Madrid, 2000.

-*La Lengua de los Derechos. La formación del Derecho Público Europeo tras la Revolución Francesa*, Ediciones Alianza Universal, Madrid, 1995.

-*Los principios de la nueva Ley de Expropiación Forzosa. Potestad expropiatoria. Garantía Patrimonial. Responsabilidad Civil de la Administración*, Instituto de Estudios Políticos, 1956.

-*Revolución francesa y Administración contemporánea*, 4ª edición, Civitas, 1994.

-*La Administración Española*, Editorial Alianza, Madrid, 1985,

-“Prólogo” a la obra de LEGUINA VILLA, A.: *La responsabilidad patrimonial de la Administración Pública*, Tecnos, Madrid, 1983.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.: *Curso de Derecho Administrativo I*, 12ª edición, Civitas, Madrid, 2005.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y MENÉNDEZ MENÉNDEZ, A.: *El Derecho, la Ley y el Juez. Dos estudios*, Civitas, Madrid, 1997.

GARCÍA FRÍAS, M. A.: “La obtención de información tributaria y el Derecho a la Intimidad”, AA.VV.: *El tributo y su aplicación. Perspectivas para el Siglo XXI*, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008.

GARCÍA GARCÍA, M.: “La responsabilidad patrimonial de la Administración por el funcionamiento de los servicios públicos en la Ley 4/1999, de 13 de enero”, *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, número 5213, 2000.

GARCÍA LUIS, T.: “El procedimiento de gestión de los tributos”, AA.VV.: *La reforma de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1996.

GARCÍA NOVOA, C.:

-“El concepto constitucional de tributo: una visión al cumplirse 25 años de la Constitución”, AA.VV.: *Estudios homenaje a CALVO ORTEGA, R.*, volumen I, Lex Nova, Valladolid, 2005.

-“La crisis del sustituto en el Ordenamiento Tributario Español”, AA.VV.: *Sujetos pasivos y responsables*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1997.

-“Una aproximación del Tribunal Constitucional al Derecho a no autoinculparse ante la Inspección Tributaria en relación con los delitos contra la Hacienda Pública”, *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, número 3, 2005.

-*El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2000.

GARCÍA PELAYO, M.: *Las transformaciones del Estado Contemporáneo*, Alianza Universidad, Madrid, 1995.

GARCÍA PRATS, F. A.:

-“Cooperación administrativa internacional en materia tributaria. Derecho tributario global”, *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, número 3, 2007.

-“Exchange of information Under article 26 of the UN Model Tax Convention”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, volumen 53, número 12, 1999.

-“La cooperación Administrativa internacional en materia tributaria en los arbores del siglo XXI”, *Información Fiscal*, número 71, 2005.

GARCÍA-BERRIO HERNÁNDEZ, T.: *Informática y libertades. La Protección de Datos Personales en Francia y España*, Colección Estudios de Derecho, Universidad de Murcia, Murcia, 2003.

GARRIDO FALLA, F.:

-“Artículo 105”, AA.VV.: *Comentarios a la Constitución*, Editorial Civitas, 1985.

-“El negocio jurídico del particular en el Derecho Administrativo”, en *Revista de Administración Pública*, número 1, 1950, p. 121.

-“La Inspección como Actividad Administrativa”, AA.VV.: *XXX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984.

-“La responsabilidad patrimonial del Estado: ¿hasta dónde debe indemnizar?”, *Anales de la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas*, número 74, 1997.

-*Las transformaciones del régimen administrativo*, Editorial Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1954.

GARRIGUES, J.: *Contratos Bancarios*, 2º edición, Imprenta Aguirre, Madrid, 1975.

GAVARA DE CARA, J.: *Derechos Fundamentales y desarrollo legislativo. La garantía del contenido esencial de los Derechos Fundamentales en la Ley Fundamental de BONN*, Editorial Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1994.

GERBER, C.: *Diritto Pubblico*, Traducción al italiano a cargo de LUCCHINI, P., Giuffrè, Milano, 1971.

GIANNACARI, A.: “L’ambito di applicazione della legge, l’importazione e l’esportazione dei dati personali” VV.AA.: *Diritto alla riservatezza e circolazione dei dati personali*, Coordinati per PARDOLESI, R., volume I, Milano, 2003.

GIANNINI, A. D.:

-*I concetti fondamentali del Diritto Tributario*, Editrice Torinese, Torino, 1956.

-*Il Rapporto Giuridico d’Imposta*, Giuffrè, Milano, 1937.

-*Istituzioni di Diritto Tributario*, Editrice Giuffrè, Milano, 1972.

GIANNINI, M. D.:

-“I proventi degli enti pubblici minori e la riserva della legge”, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Giuffrè, Milano, 1957.

-*Derecho Administrativo*, volumen I, Traducción a cargo de ORTEGA, L., Ministerio para las Administraciones Públicas, Madrid, 1991.

-*Premisas históricas del Derecho Administrativo*, Instituto Nacional de Administraciones Públicas, Madrid, 1987.

GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E.: “Las liquidaciones paralelas”, *Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, número 2, 1985.

GODED MIRANDA, M.: “El secreto postal y la Inspección Tributaria”, *Revista Crónica Tributaria*, número 38, 1981.

GÓMEZ CABRERA, C.: *La Discrecionalidad de la Administración Tributaria: su especial incidencia en el procedimiento de la Inspección*, McGraw-Hill Interamericana de España, 1998.

GÓMEZ REINO Y CARMONA E.:

-“Comentarios a la Sentencia del Tribunal Constitucional 22/1984, de 17 de febrero”, *Información Comercial Española*, número 10, 1987.

-“El Principio de Publicidad de la acción del Estado y la técnica de los Secretos Oficiales”, *Civitas-Revista de Derecho Administrativo*, número 8, 1976.

GONZÁLEZ GARCÍA, E.:

-“Concepto actual de Tributo: Análisis de Jurisprudencia”, *Aranzadi, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*, 1996.

-“De nuevo en torno al nacimiento de la obligación tributaria: (comentario a la Resolución del TEAC de 9-IX-1982)”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública Española*, volumen 34, número 170, 1984.

-“Derecho Tributario material y formal”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública Española*, número 94, 1985.

-“El principio de seguridad jurídica y codificación tributaria”, AA.VV.: *Grandes temas de Derecho Tributario. Obra homenaje a los profesores FLORES ZAVALA, S., DE LA GARZA, F.; y CORTINA GONZÁLEZ, A.*, Universidad de Guadalajara, Guadalajara, 1995.

-“El sujeto pasivo de la potestad de imposición y el sujeto pasivo de la obligación tributaria. Especial referencia a los deberes de colaboración”, en AA.VV.: *A criminalização das infracções fiscais*, Lisboa, 1988.

-“La enseñanza del Derecho Tributario”, AA.VV.: *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Cedam, Padova, 2000.

- “La enseñanza del Derecho Tributario”, *Texto de la ponencia presentada por el autor en los actos conmemorativos del 70 Aniversario de la Revista Diritto Tributario*, Génova, julio 1999.
- “La evasión fiscal legítima”, AA.VV.: *Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero*, Edersa, Madrid, 1970.
- “La interpretación de las normas tributarias”, *Aranzadi. Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*, 1997.
- “Los principios generales de la imposición y la codificación tributaria”, AA.VV.: *XX Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario*, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Salvador de Bahía, 2000.
- “Principio de legalidad tributaria en la Constitución de 1978”, AA.VV.: *Seis estudios sobre el Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, EDERSA, Madrid, 1980.
- “Requerimiento y uso de la obligación tributaria”, *Tributos Locales*, número 47, año 2005.
- “Tercer coloquio” AA.VV.: *I Jornada Metodológica “Jaime GARCÍA AÑOVEROS” sobre la Metodología Académica y la Enseñanza del Derecho Financiero y Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, Documento número 11, 2002.
- Los intereses moratorios a favor de la Hacienda*, Editorial Aranzadi, 1998.
- “El Procedimiento de Gestión de los tributos”, AA.VV.: *La Reforma de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1996.

GONZÁLEZ GARCÍA, E. y LEJEUNE VALCÁRCEL, E.: *Derecho Tributario*, Tomo I, Plaza Universitaria Ediciones, 2º edición, Salamanca, 2000.

GONZÁLEZ PÉREZ, J. y GONZÁLEZ NAVARRO, F.: *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento*

Administrativo Común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre), 3ª edición, Thomson-Civitas, 2003.

GONZÁLEZ HERNÁNDEZ, F.: “Una contribución al estudio de los deberes tributarios”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, número 69, Civitas, 1991.

GONZÁLEZ MÉNDEZ, A.: *La Protección de Datos Tributarios y su marco Constitucional*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2003.

GONZÁLEZ MURUA, A.: “Ponencia”, AA.VV.: *XXI Cursos de Verano en San Sebastián. Jornadas de La Agencia de Protección de Datos como instrumento de Garantía de los Derechos de los Ciudadanos*, Ararteko, San Sebastián, 2002.

GONZÁLEZ PAEZ, E.: “Carácter administrativo de las autoliquidaciones”, *Revista Crónica Tributaria*, número 51, 1984.

GONZÁLEZ PÉREZ, A.: *El Procedimiento Administrativo*, Abella, Madrid, 1964.

GONZÁLEZ PÉREZ, J., GONZÁLEZ NAVARRO, F., y GONZÁLEZ RIVAS, J.: *Comentarios a la Ley 4/1999, de 13 de enero, de Modificación de la Ley 30/1992*, Civitas, Madrid, 1999.

GONZÁLEZ PÉREZ, J.:

-“La Constitución y la modificación parcial de la Ley General Tributaria”, *Gaceta Fiscal*, número 25, 1985.

-*Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*, Civitas, Madrid, 1999.

-*Comentarios a la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (Ley 29/1998, de 13 de julio)*, Tomo I, 3ª edición, Civitas, Madrid, 1998.

GONZÁLEZ VICEN: *Sobre los orígenes y supuestos del formalismo en el pensamiento jurídico contemporáneo*, Estudios de Filosofía del Derecho, Facultad de Derecho, Universidad de la Laguna, 1979.

GORJÓN PALENZUELA, F. “Método bayesiano de Inspección por muestreo de la declaración del I.R.P.F.”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública Española*, número 70, 1981.

GRAU RUIZ, M. A.: “Convention on mutual administrative asistance in tax matters and Community rules: how to improve their interaction?”, *EC Tax Review*, número 4, 2006

GRAU RUIZ, M. A.:

-“La interacción entre los diferentes instrumentos jurídicos que permiten el intercambio de información en el ámbito comunitario”, *Noticias de la Unión Europea*, número 254, 2006.

-“La revitalización del intercambio de información en el marco de los convenios para evitar la doble imposición internacional”, AA.VV.: *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor CALVO ORTEGA*, Tomo II, Lex Nova, Valladolid, 2005.

GRETEL (Grupo de Estudios de Técnica Legislativa): *La Forma de las Leyes. 10 Estudios de Técnica Legislativa*, Bosch, Barcelona 1986.

GRIFFIN, S.: “The Rise and Fall of the Ultra Vires Rule in Corporate Law”, *Mountbatten Journal of Legal Studies of Southampton Institute*, 1998.

GRIZIOTTI, B.: *Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*, Traducción a cargo de MATA, E., Editorial Reus, Madrid, 1935.

GROSSO, G.: *Obbligazioni. Contenuto e requisiti della prestazione. Obbligazione alternative e generiche*, Giappichelli, Torino, 1966.

GUERRERO ARIAS, E. R. y ROSICH ROMEU, E.: “Desarrollo y terminación del Procedimiento de Inspección Tributaria”, *Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, número 10, 1986.

GUERVÓS MAÍLLO, M. A.:

-Perspectivas de futuro de los impuestos ambientales en la Unión Europea, *Noticias de la Unión Europea*, número 190, 2000.

-*El impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente*, Marcial Pons, 2000.

GUICHOT REINA, E.: “Control de la discrecionalidad y responsabilidad en el Derecho Comunitario”, AA.VV.: *Discrecionalidad Administrativa y control judicial. I Jornadas de Estudio del Gabinete Jurídico de Andalucía*, Civitas, Madrid, 1996.

GUILLÉN FERRER, M.: *El Secreto Bancario y sus límites legales (Límites de Derecho Público)*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 1997.

GUÍO MONTERO, F.:

-“Comentarios al Reglamento General de Inspección de los Tributos”, *Revista del Centro de Estudios Financieros*, número 43-44, 1988.

-*El contribuyente ante la Inspección de Hacienda*, 3º edición, Lex Nova, Valladolid, 1991.

-*El contribuyente ante la Inspección de Hacienda*, 4º edición, Lex Nova, Valladolid, 1996.

-*El contribuyente ante la Inspección de Hacienda*, Lex Nova, Valladolid, 1985.

GUTIÉRREZ DEL ÁLAMO y MAHOU, J.: “Naturaleza jurídica de la autoliquidación”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, número 93, 1971.

HARE, H.: *Come decidere razionalmente le questione morali*, traducción al italiano a cargo de LECALDANO, E., Laterza, Roma-Bari, 1986.

HENSEL, A. D.: *Diritto Tributario (Derecho Tributario)*, Traducción al español a cargo de BÁEZ MORENO, A. GONZÁLEZ-CUELLAR, M.; SERRANO y ORTÍZ CALLE, E., Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid, 2005.

-*Derecho Tributario*. Traducción y Estudio Preliminar a cargo de BÁEZ MORENO, A.; GONZÁLEZ CUELLAR, M^a L.; y ORTÍZ CALLE, E., Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S. A., Madrid, 2005.

-*Steuerrecht*, Springer, Berlín, 1933, (*Diritto Tributario*), Traducción al italiano a cargo de JARACH, D., Giuffrè, Milano, 1956.

HERBIET, M.: “Le secret dans l'administration”, *Annales de la Faculté de Droit de Liège*, números 1 y 2, 1975.

HEREDERO HIGUERAS, M.:

-*La Directiva Comunitaria de Protección de los Datos de Carácter Personal: comentario a la Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo 95/46/CE, relativa a la Protección de las Personas Físicas en lo que respecta al Tratamiento de Datos Personales y a la Libre Circulación de estos Datos*, Aranzadi, Madrid, 1997.

-*La Ley Orgánica 5/1992 de 9 de octubre, de Protección de Datos Personales*, Servicio de Publicación de Gobierno Vasco, 1994.

HERNÁNDEZ GIL, A.: *Derecho de obligaciones*, Centro de Estudios Universitarios Ramón Aceres, Editorial Ceura, Madrid, 1983.

HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F.:

-“Procedimiento de gestión: iniciación. La declaración (arts. 101, 102 y 104)”, AA.VV.: *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma: Libro-homenaje al profesor Dr. Fernando SÁINZ DE BUJANDA*, Tomo II, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.

-“Una contribución al estudio de los deberes tributarios”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, número 69, 1991.

HERNÁNDEZ TORNOS: “La revisión de las autoliquidaciones”, *Revista Crónica Tributaria*, número 51, 1984.

HERRÁN ORTÍZ, A.:

-*El Derecho a la Intimidad en la nueva Ley Orgánica de Protección de Datos personales*, Dykinson, Madrid, 2002.

-*La violación de la intimidad en la Protección de Datos Personales*, Editorial Dykinson, Madrid, 1998.

HERRERA MOLINA, P. M.:

-“¿Rehabilitar a Otto MAYER? (Paradojas en el “tránsito de la relación jurídica a la relación de poder)”, AA.VV.: *I Jornada Metodológica “Jaime GARCÍA AÑOVEROS” sobre la Metodología Académica y la Enseñanza del Derecho Financiero y Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, Documento 11-02, Madrid, 2002.

-“Los Derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el Procedimiento Inspector (Comentario y traducción de la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 17 de diciembre de 1996, SAUNDERS vs. United Kingdom”, *Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, número 2, 1997.

-“Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector”, *Impuestos, Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, números 15 y 16, 1997.

-“Obligados” y “legitimados” al pago del tributo en el nuevo Reglamento General de Recaudación”, *Carta Tributaria, Monografías*, número 137, 1991.

-*La potestad de información tributaria sobre terceros*, La Ley, Madrid, 1993.

HERRERA MOLINA, P. M. y GARCÍA-HERRERA BLANCO, C.: “El Derecho a no autoincriminarse en materia tributaria: revisión crítica y aplicación a los

administradores sociales, *Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, número 2, 2005.

HERRERA MOLINA, P. M. y PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: “Plazos preclusivos y perención del procedimiento inspector (Interpretación correctiva del art. 29 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente y posible ilegalidad de su desarrollo reglamentario)”, *Quincena Fiscal*, número 9, 2000.

HINOJOSA TORRALVO, J. J.: *Los créditos de Impuesto en el Sistema Tributario Español*, Cedecs, Barcelona, 1995.

HUESCA BOADILLA, R.: “La impugnación de las autoliquidaciones”, *Revista CISS Comunicación*, número 48, 1993.

HURTADO GONZÁLEZ, J. F.: “Límites temporales a la potestad de obtención de información tributaria sobre terceros”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, número 103, 1999, Madrid.

IGARTÚA SALAVERRÍA, J.: *Discrecionalidad técnica, motivación y control jurisdiccional*, Civitas, Madrid, 1998.

JACOBO Y BURGUILLO, J. M.: *La información tributaria en España*, Ministerio de Economía y Hacienda, Secretaría General Técnica, Centro de publicaciones, Madrid, 1987.

JARACH, D.: *El hecho imponible*, 3ª edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982.

JEGOUZO, I.: “El Derecho a la transparencia administrativa: el acceso de los administrados a los documentos administrativos”, *Documentación Administrativa*, número 239, 1994.

JELLINEK, G.:

-La Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano. Estudio de Historia Constitucional Moderna, Traducción a cargo de POSADA, A., Librería General de Vitoriano Suárez, Madrid, 1908.

-*Sistema dei diritti pubblici subbiettivi*, Società Editrice Libreria, Milano, 1911.

-*Sistema dei diritti pubblici subbjetivi*, Traducción al italiano a cargo de HEREDIA, H. y KROTOSCHIN, E., Tomo II, Depalma, Buenos Aires, 1982.

JEROME, F.: *Law and the modern mind*, New York: Brentano's Peter Smith Pub Inc., New York-London, 1930.

JESCH, D.: *Ley y Administración. Evolución del Principio de la Legalidad*, Traducción a cargo de HERREDERO, M., Instituto de Estudios Administrativos, 1978.

JIMÉNEZ COMPAIRED, I.: *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*, Estudios Jurídicos. Serie Derecho Público. Boletín Oficial del Estado, Madrid, 1994.

JIMÉNEZ DE PARGA-CABRERA, R.: "El Secreto Bancario en el Derecho Español", *Revista de Derecho Mercantil*, número 113, 1969.

JIMÉNEZ DÍAZ, A.: "En torno a la rectificación de las autoliquidaciones", *Revista Crónica Tributaria*, número 51, 1984.

JONES, J.: *Tax Law: rules or principles*, volumen 17, Fiscal Studies, London, 1996.

JUAN LOZANO, A.:

-“El problema de los Planes de Inspección”, *Quincena Fiscal*, número 17, 1999.

-*La Inspección de Hacienda ante la Constitución*, Instituto de Estudios Fiscales Marcial Pons, Madrid, 1993.

KELSEN, H.: *Teoría pura del Derecho*, Traducción al español a cargo de VERNENGO, R., Editorial Porrúa, Distrito Federal de México, 1993.

KONINCKX FRASQUET, A.: "Gestión local", AA.VV.: *Comentarios a la Ley Básica de Régimen Local: (Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local)*, Coordinado por DOMINGO ZABALLOS, M., Civitas, Madrid, 2003.

KRUSE, H.:

-*Derecho Tributario*, Parte General, Traducción a cargo de por YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.), Edersa, Madrid, 1978.

-*Derecho Tributario*, Traducción al español a cargo de YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., Edersa, Madrid, 1978.

LA ROSA, S.: “Caratteri e funzioni dell’ accertamento tributario”, *Diritto e Pratica Tributaria*, número 4, 1990.

LACASA SALAS, J. H. y DEL PASO BENGEOA, J.: *Procedimiento de la Inspección de los Tributos*, Editorial CISS, Bilbao, 1990.

LACRUZ BERDEJO, J.:

-*Elementos de Derecho Civil*, Tomo II, volumen I, 3º edición, Editorial Bosch, Barcelona, 1994.

-*Nociones de Derecho Civil Patrimonial e introducción al Derecho*, Editorial Dykinson, 5º edición, Madrid, 2006.

LACRUZ BERDEJO, J. L.; LUNA SERRANO, A. y RIVERO HERNÁNDEZ, F.: *Parte general del Derecho Civil*, Tomo I, volumen 39, Bosch, Barcelona, 1990.

LAGARES, D.: *Internet y el Derecho*, 2º edición, Ediciones Carena, Barcelona, 2000.

LAGO MONTERO, J. M.:

“Aplicación administrativa de los tributos y seguridad jurídica (actas previas y liquidaciones provisionales complementarias”, *Revista Crónica Tributaria*, número 65, 1993.

-“El control judicial de la actividad administrativa, financiera y tributaria. Una nota codificadora”, número 103, *Boletín Mexicano de Derecho comparado. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM*, enero-abril 2007, Ciudad de México, 2002.

-“Las liquidaciones tributarias. Comentario a los arts. 120, 121, 122 y 123 LGT”, *Revista Técnica Tributaria*, número 47, 1999.

-“Los sujetos pasivos de las prestaciones tributarias e inherentes a la aplicación de los tributos”, AA.VV.: *Sujetos pasivos y responsables*, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1997.

-“Procedimiento Sancionador separado del Procedimiento de Liquidación Tributario: Reflexiones sobre el Derecho a no autoinculparse”, *Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, número 15, número 2, 1999.

-*La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1998.

LARENZ, K.: *Derecho Justo. Fundamentos de ética jurídica*, Traducción al español a cargo de DIEZ PICAZO, L., Civitas, Madrid, 1985.

LASARTE ÁLVAREZ, C.: *Curso de Derecho Civil Patrimonial*, Editorial Tecnos, Madrid, 1996.

LASARTE ÁLVAREZ, J.:

-“El Principio de Legalidad tributaria en el proyecto de Constitución Española de 1978”, AA.VV.: *La Hacienda Pública en la Constitución Española*, Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 1979.

-“La fiscalización tributaria. Resumen de la XIV Asamblea Interamericana de Administradores Tributarios”, *Revista Crónica Tributaria*, número 34, 1980.

LEGAZ Y LACAMBRA, L.: *Filosofía del Derecho*, Bosch, Barcelona, 1961.

LEGUINA VILLA, J.:

-“La responsabilidad del Estado y de las entidades públicas regionales o locales por los daños causados por sus agentes por sus servicios administrativos”, *Revista de Administración Pública*, número 92, 1980.

-“Responsabilidad de las Administraciones Públicas y de sus autoridades y demás personal a su servicio”, AA.VV.: *La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Tecnos, Madrid, 1993.

LEJEUNE VALCÁRCEL, E.: *La anticipación de ingresos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Madrid, Edersa, 1990.

LETE ACHIRICA, C.: “Notas sobre las obligaciones accesorias y los deberes de información en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, número 22, 1998.

LONGÁS LAFUENTE, A.: “El deber de suministrar información de los Juzgados y Tribunales conforme al artículo 112.3 de la Ley General Tributaria”, *Revista Crónica Tributaria*, número 74, 1995.

LÓPEZ ARANDA Y DOMÍNGO, L.: “La información Tributaria: Tratamiento y análisis”, *Revista Crónica Tributaria*, número 37, 1994.

LÓPEZ DÍAZ, A.:

-“El Derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario: algunas reflexiones en el “nuevo” marco conceptual de la Ley General Tributaria de 2003”, *Quincena Fiscal*, número 101, 2004.

-“El Derecho a no autoinculparse y a no declarar contra sí mismo en el Procedimiento Sancionador en materia tributaria”, AA.VV.: *Temas de Derecho Penal Tributario*, Coordinado por LÓPEZ DÍAZ, A. y GARCÍA NOVOA, C., Marcial Pons, Madrid, 2000.

-“Principio de no autoinculpción y procedimiento sancionador tributario ¿No pero sí? (A propósito de la Sentencia del Tribunal Constitucional 18/2005, de 1 febrero, *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, número 16, 2006.

-*Período ejecutivo: procedimiento de apremio y recargo*, Editorial Aranzadi, Madrid, 2001.

LÓPEZ GETA, J.: “Los Juzgados y Tribunales: el artículo 113.1 de la Ley General Tributaria”, *Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, número 4, 1996.

LÓPEZ MARTÍNEZ, J.:

-“Análisis constitucional de las reacciones del Ordenamiento ante el cumplimiento extemporáneo de las obligaciones tributarias (Al hilo del comentario de la sentencia del Tribunal Constitucional de 13 de noviembre de 1995)”, *Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, 15º año, número 1, 1999.

-“El control jurídico de la información registrada en los ficheros de la Hacienda Pública”, *Revista Información Fiscal*, número 22, 1997.

-“El Derecho a no autoinculparse y el intercambio de datos entre el Procedimiento Inspector y el sancionador tributario”, A.A.VV.: *Los Derechos Humanos (Libro Homenaje al Excelentísimo Señor Don PORTERO GARCÍA, L.)*, Universidad de Granada, Granada, 2001.

-“El procedimiento de la Inspección Tributaria a través de su Reglamento General”, *Revista de Información Fiscal*, Lex Nova, número 4, julio-agosto, 1994.

-“La cesión de información tributaria a jueces y Tribunales. Un problema de ponderación de intereses en conflicto”, *Revista Canarias Fiscal*, número 9, julio 2000.

-“La protección de los datos personales y la información en poder de la Hacienda Pública”, A.A.VV.: *II Congreso Mundial de Derecho informático: España, cuna de un mundo global*, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 2002.

- “Nueva regulación de la denuncia pública”, *Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, número 1, 1988.
- “Nuevas relaciones entre la Administración Tributaria y los administrados, repercusiones jurídico-dogmáticas”, *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Granada*, número 17-20, 1989-1992.
- Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías del contribuyente*, McGraw-Hill, Madrid, 1998.
- La información en poder de la Hacienda Pública: obtención y control*, Editoriales de Derecho Reunidas, S.A., Madrid, 2000.
- Los deberes de información tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1992.
- Régimen jurídico de los llamados “intereses moratorios” en materia tributaria: (un análisis de su ubicación dogmática en el seno de la deuda tributaria)*, Civitas, Madrid, 1994.

LÓPEZ MARTÍNEZ, J. y PÉREZ LARA, J.: *Iniciación, desarrollo y documentación de las actuaciones inspectoras de regularización*, Aranzadi, Navarra, 2003.

LÓPEZ ORTEGA, J.: “La Intimidación como bien jurídico protegido”, AA.VV.: *Estudios sobre el Código Penal de 1995 (Parte especial)*, Coordinado por MANZANARES SAMANIEGO, J. y Dirigido por Vives Antón, T., Estudios de Derecho Judicial, Madrid, 1996.

LÓPEZ-ARANDA DOMINGO, L.:

- “Aplicación de la informática empresarial de gestión a las Declaraciones Tributarias”, *Revista Crónica Tributaria*, número 31, 1979.
- “El proyecto BUSCANO”, *Revista Crónica Tributaria*, número 27, 1978.

LÓPEZ-IBOR MAYOR, V.: “Los límites al derecho fundamental de la autodeterminación informativa en la Ley Española de Protección de Datos”, *Actualidad Tributaria*, número 8, 1993.

LOWENSTEIN, K.: *Teoría de la Constitución*, Ariel, Barcelona, 1986.

LOZANO SERRANO, C.:

-“La Actividad Inspectoral y los Principios Constitucionales”, *Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, 1990.

-*Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, Civitas, Madrid, 1990.

LUIS DIAZ-MONASTERIO GUREN, F.: “El deber de colaboración tributaria de las Empresas Crediticias”, *Revista Crónica Tributaria*, número 24, 1978.

LUPI, R.: *Diritto Tributario. Parte Generale*, Milano, Giuffrè, 1996.

MACAREL, L.: *Elementos de Derecho Público y Político*, Traducido por ENCISO CASTRILLÓN, Librería de los señores Viuda e Hijos de Calleja, Madrid, 1843.

MACERA TIRAGALLO, B. F.:

-“Algunas observaciones sobre las carencias técnico-jurídicas en la construcción del Derecho comunitario”, *Noticias de la Unión Europea*, número 154, 1997.

-“Luces y sombras de la jurisprudencia reciente del TJCE en materia de responsabilidad de los Estados por incumplimiento del Derecho comunitario” Responsabilidad patrimonial de los poderes públicos”, AA.VV.: *III Coloquio Hispano-Luso de Derecho Administrativo*, Coordinación a cargo de CALONGE VELÁZQUEZ, A. y MARTÍNEZ LÓPEZ-MUÑIZ, J. L., Valladolid, 1997/1999.

-“Una metodología para el Derecho comparado europeo (Derecho público comparado y Derecho administrativo europeo)”, *Revista de Administración Pública*, número 169, 2006.

-“La problemática de la asunción de la inspección administrativa por entidades privadas”, AA.V.V.: *El Derecho Administrativo en el umbral del siglo XXI: homenaje al profesor Dr. D. Ramón Martín Mateo, Coordinación a cargo de SOSA WAGNER, F.*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000.

MACHO STADLER, I. y PÉREZ CASTRILLO, D.: “Políticas de inspección óptimas y cumplimiento fiscal”, *Instituto de Estudios Fiscales*, Barcelona, 2001.

MAFFEZZONI, F.:

-*Diritto Finanziario*, U.T.E.T., Torino, 1959.

-*Il procedimento di imposizione nell’Imposta generale sull’entrata*, Morano editrice, Nápoles, 1965.

-*Profili di una teoria giuridica generale dell’imposta*, Giuffrè, Milano, 1969.

MAGRANER MORENO, F.:

-*La Comprobación Tributaria de los órganos de gestión. Naturaleza y alcance*, Aranzadi, Pamplona, 1995.

-*La Comprobación Tributaria de los órganos de gestión. Naturaleza y alcance*, Aranzadi, Pamplona, 1995.

MANTERO SÁENZ, A.:

-“Captación de información tributaria: la reciente experiencia española”, AA.VV.: *XVI Asamblea General del C.I.A.T*, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, Asunción, 1982.

-“El deber de información tributaria (artículos 111 y 112 de la Ley General Tributaria)”, *Revista Crónica Tributaria*, número 53, 1985.

-“El deber de información tributaria (arts. 111 y 112 de la Ley General Tributaria)”, *Revista Crónica Tributaria*, número 53, 1985.

-“El deber de información tributaria. Obtención por captación, obtención por suministro y el Secreto Bancario”, *Revista Crónica Tributaria*, número 51, 1984.

-“Una precisión necesaria: el Secreto Estadístico”, en *Revista Crónica Tributaria*, número 16, 1976.

-*Procedimiento en la Inspección Tributaria*, 3ª edición, Editorial Escuela de Hacienda Pública, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987.

MANTERO SÁENZ, A. y CUESTA RODRÍGUEZ, M.: *Procedimiento en la Inspección Tributaria*, Editorial de Derecho Financiero, EDERSA, 4ª edición, Madrid, 1990.

MANZONI, I.: *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell'iva*, Milano, Giuffrè, 1993.

MAQUERON, J.: *Histoire des Obligations. Le Droit Romain*, Faculté de Droit et de Science Politique, Publications du Centre d'Histoire Institutionnelle et Économique de l'Antiquité Romaine, Aix-en-Provence, 1971.

MARCOS OYARZUN, F.: *Reparación integral del daño: el daño moral*, BAYER Hnos., Barcelona, 2002.

MÁRQUEZ SILLERO, C.: “Las facultades de la Inspección Tributaria frente a las garantías del contribuyente”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, número 10, 1995.

MARROIG POL, L.: “Las Instrucciones de la Agencia de Protección de Datos”, *Actualidad Informática Aranzadi*, número 23, 1997.

MARTÍN DELGADO, J. M.:

-“Los nuevos Procedimientos Tributarios: Las Declaraciones-Liquidaciones y las Declaraciones Complementarias”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, número 84, 1983.

-“El ciudadano ante la Hacienda Pública”, AA.VV.: *El ciudadano ante la Hacienda Pública. Presente y futuro*, XXII Congreso de Asesores Fiscales, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 1999.

-“Los nuevos procedimientos tributarios: Las declaraciones-autoliquidaciones y las declaraciones complementarias”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública Española*, número 84, 1983.

-“Los nuevos procedimientos Tributarios: Las declaraciones-liquidaciones y las declaraciones complementarias”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública Española*, número 84, 1983.

-*Derecho Tributario y Sistema Democrático*, Universidad de Málaga, 1983.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: “Una visión general del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria”, *Revista Jurídica de la Comunidad de Madrid*, número XXV, Madrid, 2003.

MARTÍN MAYORGA, D.: “La sociedad de la información”, AA.VV.: *La Ciencia en tus manos*, Espansa, Madrid, 2001.

MARTÍN PÉREZ, P.:

-“La Desviación de Poder en el Ordenamiento Jurídico Español (y II)”, *Actualidad Administrativa*, número 43, 1991.

-“La Desviación de Poder en el Ordenamiento Jurídico Español (I)”, *Actualidad Administrativa*, número 42, 1991.

MARTÍN QUERALT, J.:

-“Gravamen sobre los intereses de los depósitos bancarios: su evolución histórica. Crítica”, *Revista Crónica Tributaria*, número 15, 1975.

-“La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria”, *Tribuna Fiscal*, número 32, 1993.

MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 19º edición, Tecnos, 2008, Madrid.

MARTÍN REBOLLO, L.:

-*La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Tecnos, Madrid, 1993.

- La nouvelle convention modèle O.C.D.E., *Revue de Jurisprudence Fiscale*, 1978.

-*La responsabilidad patrimonial de la Administración en la Jurisprudencia*, Madrid, 1977.

MARTÍNEZ, J. C.:

-*El Fraude Fiscal*, col. Brevarios, México, 1989.

-*La fraude fiscale*, PUF, Paris, 1984.

-Dieu et l'impôt, *Clés pour le XXIe siècle*, Université Panthéon Assas Paris II, Dalloz, Paris, 2000.

-*La crise de la justice internationale*, Pédone, Paris, 1975.

MARTÍNEZ DE PISÓN CAVERO, J.: *El Derecho a la Intimidad en la Jurisprudencia Constitucional*, Civitas, Madrid, 1993.

MARTÍNEZ LAGO, M.: "Nuevo Régimen Sancionador: Cuestiones problemáticas", *Revista de Contabilidad y Tributación. Estudios Financieros*, número 274, 2006.

MARTÍNEZ MIGUEL, L.: "El papel de la Informática y las Comunicaciones en la Modernización de la Administración del Estado. El punto de vista de un observador", (Ejemplar dedicado a: II Congreso Internacional de Informática y Derecho. Actas (volumen I), *Informática y Derecho: Revista Iberoamericana de Derecho Informático*, número 9-11, 1996.

MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.:

-*La Gestión Tributaria: una reforma necesaria*, Centro de Publicaciones Universidad de Alicante, Alicante, 2001.

-Las Comunicaciones Tributarias, Cuadernos fiscales, 2º edición, Madrid, 2004.

MARTÍNEZ PÉREZ, A “Relaciones entre Gestión Tributaria e Inspección Tributaria”, AA.VV.: *La Gestión Tributaria y el servicio del contribuyente*, Instituto de Estudios Fiscales, Monografía número 96, 1991.

MARTÍNEZ PUJALTE, A.: *La garantía del contenido esencial de los Derechos Fundamentales*, Editorial Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1997.

MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S.: “La Desviación de Poder en el Derecho Español”, *Revista de Administración Pública*, número 22, 1957.

MARTOS GARCÍA, J.: “Plazos máximos para resolver los procedimientos tributarios en la nueva Ley General Tributaria”, AA.VV.: *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor CALVO ORTEGA*, coordinado por MARTÍN DÉGANO, I.; VAQUERA GARCÍA, A.; y MENÉNDEZ GARCÍA, G., volumen 1, Lex Nova, Valencia, 2005.

MATA SIERRA, M.: “Responsabilidad patrimonial de la Administración por la anulación de una norma reglamentaria: a propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3ª, Sección 6ª, de 18 de octubre de 1997”, *Revista de Información Fiscal*, número 28, 1998.

MAYER, O.:

-Derecho Administrativo Alemán, I, Traducido al español por De Palma, Editorial De Palma, Buenos Aires, 1950.

-Derecho Tributario Alemán, Traducción a cargo de Depalma, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1960.

-Derecho Tributario Alemán, Traducción al español a cargo de Depalma, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1960.

MEDINA GUERRERO, M.: *La vinculación negativa del legislador a los Derechos Fundamentales*, MacGraw-Hill, Madrid, 1996.

MEIER GARCÍA, E.: “La Garantía de Separación del procedimiento sancionador tributario: sobre el necesario equilibrio entre el deber de declarar y el derecho a no autoinculparse”, AA.VV.: *VI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2002.

MEILÁN GIL, J. L.: “El deber de información de los profesionales a la Administración Tributaria”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, número 54, 1987.

MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, J.:

-“El deber de colaboración de los Bancos y el Secreto Bancario”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, número 134, 1978.

-“El recargo de apremio”, *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, número 4, 1993.

-“La calidad de las leyes y la reforma de la comisión general de codificación”, *Anales. Real Academia de Jurisprudencia y Legislación*, número 28, 1998.

MENÉNDEZ MORENO, A. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: “Las obligaciones tributarias en el ordenamiento español: aspectos generales de su cuantificación”, AA.VV.: *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1977.

MENÉNDEZ MORENO, A.:

-“El deber de colaboración de los bancos y el Secreto Bancario”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, número 134, 1978.

-*El concepto jurídico-tributario de profesional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986.

MENESES VADILLO, A.: *El Deber de Colaboración de las Entidades de Crédito ante los requerimientos de información de la Administración Tributaria*, Caja Madrid-Civitas, Madrid, 2000.

MERINO JARA, I.:

-“La colaboración de las Entidades Bancarias y crediticias en la Gestión Tributaria”, *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Extremadura*, número 3, 1984-1985.

-“Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo y recargos del período ejecutivo en el País Vasco”, *Nueva fiscalidad*, número 5, 2005.

MESEGUER YEBRA, J.: *La responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas: el nexa causal*, Editorial Bosch, 2000.

MESSÍA DE LA CERDA BALLESTEROS, J.: *La cesión o comunicación de datos de carácter personal*, Civitas, Madrid, 2003.

MESTRE DELGADO, J.: *El Derecho de acceso a archivos y Registros Administrativos (Análisis del artículo 105.b) de la Constitución*, Civitas, Madrid, 1993.

MICHELI, G.:

-*Corso di Diritto Tributario*, 5ª edizione, U.T.E.T., Torino, 1978.

-*Curso de Derecho Tributario*, Editorial de Derecho Financiero (Traducción y estudio preliminar por BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, J.), Madrid, 1975.

MIR DE LA FUENTE, T. R.: *Las Retenciones Tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984.

MIRAUT MARTÍN, L.: “Reflexiones en torno a la doctrina del sentido claro de los textos jurídicos”, *Revista de Ciencias Jurídicas de la Universidad de las Palmas de Gran Canaria*, número 3, 1998.

MOGLEN, E.: “The Invisible Barbeque”, *Columbia Law Review*, número 945, 1997.

MOLINER, M.: *Diccionario de uso del Español*, Editorial Gredos, Madrid, 1990.

MONTALVO SANTAMARÍA, M.: *Cómo actuar ante la Inspección de Hacienda*, C.I.S.S., Valencia, 2000.

MONTESANO, L.: “Sull efficacia probatoria dell atto pubblico convertito in scrittura privata”, *Rivista del Notariato*, 1955.

MONTILLA DE LA CALLE, A.: “La codificación como técnica de producción legislativa”, *Revista de Derecho Privado*, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, 1987.

MORALES JIMÉNEZ, M. T.: *La Retención a Cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, Madrid, 1996.

MORENO FERNÁNDEZ, J.:

-*La discrecionalidad en el Derecho Tributario*, Lex Nova, Valladolid, 1998.

-*Las retribuciones en especie del trabajo personal en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 1994.

MORILLO MÉNDEZ, A.:

-“El principio de proporcionalidad en los procedimientos tributarios”, *Tribuna Fiscal*, número 108, 1999

-“Reflexiones sobre la naturaleza y futuro de las declaraciones-liquidaciones”, *Revista Crónica Tributaria*, número 54, 1985.

-*Procedimientos ante la Administración Tributaria. Doctrina, Jurisprudencia, Formularios y Legislación*, 2º edición, Editorial Tirant Lo Blanch, 1999.

MORILLO VELARDE DEL PESO, J.: “Comentario al artículo 96 Ley General Tributaria”, AA.VV.: *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2004.

MORTATI, C.: *Istituzioni di Diritto Pubblico*, volumen II, Cedam, Padova, 1991.

MOSCHETTI, F: “El principio de la capacidad contributiva”, AA.VV.: *Tratado de Derecho Tributario y sus fuentes*, Dirigida por AMATUCCI, A., Tomo I Temis, Bogotá, 2001.

MOZO SEOANE, A.: *La discrecionalidad de la Administración Pública en España. Análisis jurisprudencial, legislativo y doctrinal 1894-1983*, Montecorvo, Madrid, 1985.

MUNOZ BAÑOS, C.:

-“El Secreto Estadístico: necesidad de un replanteamiento”, *Revista Crónica Tributaria*, número 38, 1981.

-“Los depósitos bancarios y los certificados de depósito: su evolución desde el Proyecto de Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal hasta el Proyecto de Ley del Impuesto sobre el Patrimonio Neto”, *Revista Crónica Tributaria*, número 25, 1978.

MUÑOZ DEL CASTILLO, J., y VEGA HERRERO, M.: “Tributos y obligaciones tributarias”, AA.VV.: *La Nueva Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid, 2004.

MUÑOZ MACHADO, A.:

-“Relaciones Administración/Ciudadano: información, documentación y Libertades Públicas”, AA.VV.: *Conferencia del Seminario del Instituto Nacional de Prospectiva*, Instituto Nacional de Prospectiva, Madrid, 1980.

-“Las Concepciones del Derecho administrativo y la idea de participación en la Administración”, *Revista de Administración Pública*, número 84, 1977.

-*Cinco estudios sobre el poder y la técnica de legislar*, Civitas, Madrid, 1986.

MUÑOZ MACHADO, S.:

-*El Estado, el Derecho Interno y la Comunidad Europea*, Civitas, Madrid, 1986.

-*La responsabilidad civil concurrente de las Administraciones públicas (y otros estudios sobre responsabilidad)*, Civitas, 1998.

MURILLO DE LA CUEVA, P. L.:

-“Derechos fundamentales y avances tecnológicos. Los riesgos del progreso”, *Boletín Mexicano de Derecho Comparado, Nueva Serie*, Año XXXVII, número 109, Ciudad de México, 2004.

-“Diez preguntas sobre el Derecho a la autodeterminación informativa y la protección de datos de carácter personal”, *Agència Catalana de Protecció de Dades de Barcelona*, 2006.

-*Informática y protección de datos personales: (Estudio sobre la Ley Orgánica 5/1992, de Regulación del Tratamiento Automatizado de los Datos de Carácter Personal)*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1993.

NAWIASKY, H.: *Steuerrechtliche Grundfragen*, München, Pfeiffer, 1926. (*Cuestiones fundamentales de Derecho Tributario*), Traducción al español a cargo de RAMALLO MASSANET, J., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1982.

NEVADO-BATALLA MORENO, P.: *La intervención Administrativa en la Industria: Seguridad y Control*, Editorial Comares, Granada, 2000.

NIETO FERNÁNDEZ, J.: “Aplicaciones de un banco informático de datos en las disciplinas fiscales”, *Revista Crónica Tributaria*, número 26, 1978.

NIETO GARCÍA, A.:

-“La Administración sirve con objetividad los intereses generales”, AA.VV.: *Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje al Profesor Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA III*, Tomo III, Civitas, Madrid, 1991.

-*Derecho Administrativo Sancionador*, IV Edición, Editorial Tecnos, Madrid, 2005.

NIMMER, R.: *The Law of Computer Technology*, Warren Gorham & Lamont, Boston, 1985.

NOGUEROLAS PEIRÓ, N.: “La Intimidad Económica en la Doctrina del Tribunal Constitucional”, *Civitas-Revista de Derecho Administrativo*, número 52, 1986.

NOLAN, D.:

-Manual on the implementation of Exchange of information provisions for tax purposes. Aprobado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE el 23 de enero de 2006.

-Tax Co-operation. Towards a level playing field. 2006 Assessment by the Global forum on Taxation, OECD, 2006.

NORA, S. y MINC, A.: *La informatización de la sociedad*, Editorial Fondo de Cultura Económica, Madrid, 1981.

NUÑEZ GÓMEZ, T.: *Abuso en la exigencia documental y garantías formales de los administrados*, Atelier Libros Jurídicos, Barcelona, 2005.

NUÑEZ PÉREZ, G.: “La actividad administrativa de comprobación tributaria”, *Civitas. Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, número 53, 1987.

OLIVER, G.: “El intercambio de informaciones tributarias”, AA.VV.: *Aspectos claves en las acciones de control de las Administraciones Públicas, Conferencia técnica de la CIAT de Lisboa*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003.

ORENA DOMÍNGUEZ, A.: *Discrecionalidad, arbitrariedad e inicio de actuaciones inspectoras*, Aranzadi, 2006.

ORÓN MORATAL, G.: “Consecuencias de la integración”, AA.VV.: *La armonización Fiscal en la Comunidad Económica Europea*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1990.

ORTÍZ LINÁN, J.:

-*Derechos y Garantías del Contribuyente ante la utilización por la Hacienda Pública de sus Datos Personales*, Editorial Comares, 2003.

-“Cesión de información tributaria a Jueces y Tribunales para la ejecución de resoluciones judiciales firmes”, *Revista del Centro de Estudios Fiscales*, número 15, 1999.

ORTÍZ RAFAEL, I.: *Derecho de la contratación electrónica*, Civitas, Madrid, 2001.

OSCARIZ MARCO, F.: *El Contrato de Depósito (Estudio de la Obligación de Guarda)*, Bosch, Pamplona, 1996.

OTERO NOVAS, J.: “El Secreto Bancario. Vigencia y alcance”, *Revista de Derecho Bancario y Bursátil*, número 20, 1985.

PAGÈS I GALTÈS, J.: *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, Marcial Pons, Madrid, 1995.

PALACIOS ARROYO, L. F.: “La prueba en el procedimiento de Gestión Tributaria. Especial referencia a la prueba obtenida por la inspección de los tributos previa entrada y registro domiciliario”, *Estudios Financieros*, número 1999.

PALAO ARRIETA, C. y BANACLOCHE PÉREZ, J.:

-“El Número de Identificación Fiscal”, *Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, número 9, 1990.

-“Retenciones: Naturaleza e incumplimientos”, *Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, número 24, 1989.

-“Retenciones: naturaleza e incumplimientos”, *Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, número 24, 1989.

PALAO TABOADA, C.:

- “¿Está el contribuyente en una relación de “sujeción especial” frente a la Administración Tributaria?”, *Responsa Iurisperitorum Digesta*, volumen 2, 2000.
- “Algunas consideraciones sobre el Secreto Profesional frente a la Hacienda Pública”, *Revista Crónica Tributaria*, número 72, 1994.
- “Estudio Preliminar” de PAULICK H.: *La Ordenanza Tributaria de la República Federal Alemana. Su función y significado para el Derecho Tributario*, Traducción y notas a cargo de PALAO TABOADA, C., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980.
- “La Potestad de Información Tributaria y sus límites”, AA.VV.: *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA* Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987.
- “La potestad de obtención de información de la Administración Tributaria y sus límites”, *Gaceta Fiscal*, número 45, 1987.
- “La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario”, AA.VV.: *Hacienda y Constitución*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1978.
- “Lo blando y lo duro del Proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, número 171, 1997.
- “Temas para un debate sobre la regulación de los procedimientos de gestión, recaudación e inspección en la nueva Ley General Tributaria”, *Revista Crónica Tributaria*, número 63, 1992.
- “Una visión tardía e insuficiente”, en *Gaceta Fiscal*, número 37, 1986.
- Derecho Financiero y Tributario, I, Introducción. Derecho Presupuestario, Ingresos Públicos no Tributarios*, Codex, Madrid, 1987.

-*El derecho a no autoinculpare en el ámbito tributario*, Cuadernos Civitas, Navarra, 2008.

PALMA FERNÁNDEZ, J.: *La seguridad jurídica ante la abundancia de normas*, Centro de Estudios Constitucionales, 1997.

PALOMAR OLMEDA, A.: “La utilización de nuevas tecnologías en la actuación administrativa”, *Civitas-Revista de Derecho Administrativo*, número 87, 1995.

PARADA VÁZQUEZ, J.:

-“Los Principios de Audiencia y Publicidad en las actuaciones de la Administración”, AA.VV.: *Comentarios a las Leyes Políticas. Constitución Española de 1978*, Coordinado por ALZAGA VILLAMIL, O., Madrid, 1984.

-*Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común*, Marcial Pons, Madrid, 1993.

PARADA VÁZQUEZ, R.:

-“Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común”, AA.VV.: *Estudio, comentarios y texto de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre*, Marcial Pons, 1999.

-*Comentarios a la Ley 30/1992*, Civitas, Madrid, 2000.

-*Derecho Administrativo I*, Parte General, 12 edición, Marcial Pons, Madrid, 2000.

PAREJO ALFONSO L.:

-*Administrar y juzgar: dos funciones constitucionales distintas y complementarias*, Tecnos, Madrid, 1993.

-“El contenido esencial de los Derechos Fundamentales en la jurisprudencia constitucional; a propósito de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 8 de abril de 1981”, *Revista de Derecho Constitucional*, volumen 1, número 3, 1981.

-*Crisis y Renovación del Derecho Público*, Editorial Constitución Española, Madrid, 1991.

PARRA DE MÁS, S.: “Apuntes para un trabajo sobre la colaboración jurídica de los administrados en el campo fiscal”, AA.VV.: *XII Semanas de Estudios de Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1965.

PAULIK, W.: *La Ordenanza Tributaria Alemana*, Traducción al español a cargo de PALAO TABOADA, C., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, p. 37.

PECES BARBA, G.:

-“Seguridad jurídica y solidaridad como valores en la Constitución Española”, AA.VV.: *Funciones y fines del Derecho. Estudios homenaje al profesor HURTADO BATISTA, M.*, Universidad de Murcia, Murcia, 1992.

-*Curso de Derechos Fundamentales (I). Teoría General*, Editorial Eudema Universidad, Madrid, 1991.

PEÑA ALONSO, J.: “Arts. 11 y 112”, AA.VV.: *La Reforma de la Ley General Tributaria*, McGraw-Hill, Madrid, 1995.

PEÑA GARBIN, J. M.: *La inspección de Hacienda. Problemas y soluciones*, Praxis, Barcelona, 1999.

PÉREZ ARRAIZ, J.: *La liquidación y comprobación tributaria: Su titularidad y alcance en el Procedimiento de Gestión*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000.

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 Española de Derecho Fiscal*, número 86, 1970.

-“Potestad administrativa y relación jurídica (I). La concepción de la relación tributario como relación de poder”, *Revista Española de Derecho Fiscal*, número 79, 1969.

PÉREZ DE VEGA, L. y ANÍBARRO PÉREZ, S.: “Las liquidaciones provisionales de oficio de los órganos de gestión en la Ley General Tributaria”, *Revista de Hacienda Local*, volumen 27, número 79, 1997.

PÉREZ LUÑO, A.:

-“Derecho y nuevas tecnologías: impacto de la red en las libertades”, *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Granada*, número 8, 2005.

-“Derechos Humanos y Constitucionalismo en la actualidad: ¿continuidad o cambio de paradigma?”, AA. VV.: *Derechos Humanos y constitucionalismo ante el Tercer Milenio*, edición coordinada por PÉREZ LUÑO A., Marcial Pons, Madrid, 1996.

-*Derechos Humanos. Estado de Derecho y Constitución*, Tecnos, 4º edición, Madrid, 1991.

-*La seguridad jurídica*, Ariel, Barcelona, 1994.

-*Los Derechos Fundamentales*, 7 edición, Tecnos, Madrid, 1998.

-*Manual de Informática y Derecho*, Ariel, Barcelona, 1996.

-*Nuevas tecnologías, sociedad y Derecho: el impacto socio-jurídico de las nuevas tecnologías de la información*, Fundesco, Madrid, 1987.

PÉREZ ROYO, F.:

-“El pago de la deuda tributaria por un tercero”, *Revista Española de Derecho Fiscal*, número 2, 1974.

-“Fundamento y ámbito de la Reserva de Ley en materia tributaria”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública Española*, número 14, 1972.

-“L’acquisizione di notizie da parte della Amministrazione Pubblica”, *Revista di Diritto Pubblico*, Tomo II, 1968.

-“Las fuentes del Derecho Tributario en el nuevo Ordenamiento Constitucional”, AA.VV.: *La Hacienda Pública en la Constitución Española*, Ministerio de Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales, 1979.

-*Derecho Financiero y Tributario*, Parte General, 18ª edición, Editorial Civitas, Madrid, 2008.

-*La Directiva 2003/48/Constitución Española sobre Fiscalidad del Ahorro y su transposición al Ordenamiento Español*, Aranzadi, número 21, 2004.

-*Los delitos y las infracciones tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986.

PÉREZ ROYO, F. y AGÜALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 1996.

PERULLÉS MORENO, J.: El Secreto Bancario en el ámbito Tributario, *Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, 1986.

PETIT MASSANA, J.: “Jurisprudencia sobre el Secreto Bancario: notas críticas”, *Revista Crónica Tributaria*, número 51, 1984.

PINTO MOLINA, M.; GÓMEZ CAMARERO, C.: *La Ciber-Administración Española en la sociedad de la información: retos y perspectivas*, Ediciones Trea, Gijón, 2004.

PISTONE, P.: *Abuso del Diritto ed elusione fiscale*, Giuffrè, Milano, 1995.

PITA GRANDAL, A. M.:

-“La información bancaria con fines fiscales en España (análisis de la cuestión a la luz de la normativa interna y comunitaria)”, *Quincena Fiscal*, número 1, 2003.

-“Sujetos pasivos y responsables tributarios”, en AA.VV.: *La posición subjetiva pasiva en la información tributaria sobre terceros*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1997.

POMED SÁNCHEZ, L.:

-“La intimidad de las personas como límite del Derecho de acceso a la documentación administrativa”, *Lligall. Revista Catalana d’Arxivística*, número 3, 1991.

-*El Derecho de acceso de los ciudadanos a los Archivos y Registros Administrativos*, Instituto Nacional de Administraciones Públicas, Madrid, 1989.

PONCE SOLÉ, J.: *Deber de buena administración y derecho al procedimiento administrativo debido: Las bases constitucionales del Procedimiento Administrativo y del ejercicio de la discrecionalidad*, Lex Nova, Valladolid, 2001.

PONT CLEMENTE, J. F.:

-“Separación en vía de comprobación e investigación por la Inspección Tributaria del procedimiento de liquidación respecto del procedimiento sancionador”, *Revista Técnica Tributaria*, número 27, 1994.

-“Consideraciones en torno a la posible responsabilidad de la Administración Tributaria por requerimientos innecesarios con manifiesta prepotencia”, *Revista Técnica Tributaria*, número 4, 1989.

-*El pago fraccionado de los tributos*, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1993.

PONT MESTRES, M.:

-“Administración Tributaria y Estado de Derecho”, en AA.VV.: *El Contribuyente ante las Anomalías en la Actividad de la Administración Tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1994.

-“Del recargo de apremio a un recargo innominado”, *Revista Técnica Tributaria*, número 50, 2000.

-“Distinción entre el derecho a la impugnación de las autoliquidaciones y el Derecho a la devolución de los ingresos pendientes de autoliquidaciones”, *Gaceta Fiscal*, número 17, 1984.

-“Estallido de la seguridad jurídica del contribuyente: expansión de la inseguridad”, AA.VV.: *Estudios sobre temas jurídicos actuales*, Universitat de Barcelona Publications, Barcelona, 1990.

-*El problema de la resistencia fiscal*, Bosch, Barcelona, 1972.

POTITO, E.: “Soggetto passivo d’imposta”, VV.AA.: *Enciclopedia del Diritto*, Giuffré, Milano, volumen XLII, 1990.

PRIETO DE PEDRO, J.: “Lenguaje jurídico y Estado de Derecho”, *Revista de Administración Pública*, número 140, 1996.

PRIETO GUTIÉRREZ, J.: “Comentario a la Instrucción 1/1998, de 19 de enero de la Agencia de Protección de Datos (Ejercicio de los derechos de acceso, rectificación y cancelación en materia de protección de datos personales)”, AA.VV.: *XIII Encuentro sobre Informática y Derecho*, Aranzadi, Pamplona 2000.

PRIETO SANCHOS, L.: *Estudios sobre Derechos Fundamentales*, Editorial Debate, Madrid, 1990.

PUERTO CELA, M.: “Un modelo de optimización del Plan de Inspección”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, número 76, 1982.

PUEYÓ MASÓ, J. A.:

-“El derecho de la Inspección a examinar la contabilidad de los contribuyentes”, *Revista Crónica Tributaria*, número 41, 1982.

-“Los actos y el procedimiento de actuación de la Inspección Tributaria. El Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública Española*, número 75, 1982.

-“El derecho de la Inspección a examinar la contabilidad de los contribuyentes”,
Revista Crónica Tributaria, número 41, 1982.

PUGLIESE, M.: *La finanza e i suoi compiti extrafiscali negli stati moderni*, Cedam,
Padova, 1932.

PUJOL MONTERO, J.: “El Derecho de acceso”, AA.VV.: *La Protección de Datos (I)*,
Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, número 35, 3º época, 2007.

QUEROL GARCÍA, M.: *Cómo es y cómo actúa la Inspección de Hacienda*, Editorial
Deusto, Bilbao, 1991.

RADBRUCH LAMBERT, G.: “Filosofía del Derecho”, Traducción al español a cargo de
MEDINA ECHEVARRÍA, J., *Revista de Derecho Privado*, Madrid, 1929.

RAMALLO MASSANET, J.:

-“1974/1998: la evolución doctrinal del Derecho Financiero en España”, *Revista de
Derecho Financiero y Hacienda Pública*, número 100, 1998.

-“Derecho Fiscal frente a Derecho Civil: discusión en tomo a la naturaleza del
Derecho Financiero entre TROTABAS, L, y GENY, F.”, *Revista de la Facultad
de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid*, número 46, 1973.

RAZ, J.: “Right-based moralities”, en Waldron, J.: *Theories of Rights*, Oxford University
Press, Oxford, 1984.

READER, M.: *Tax investigation handbook*, Butterworths, Londres, 1981.

REAL COMISIÓN CANADIENSE DE INVESTIGACIÓN DE LA FISCALIDAD:
Informe sobre la Real Comisión canadiense de investigación sobre la fiscalidad,
volumen I, tomo II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975.

RIBAS, J., “Aspectos legislativos de las autopistas de la información: Delitos en Internet”,
AA.VV.: *Jornadas Profesionales Informat 96*, Informat, Barcelona, 1996.

RICARDO, D.: “Principles of Political Economy and taxation”, *Oxford University Press*, Oxford, 1895.

RIVERO ORTEGA, R.:

-*El Estado vigilante*, Editorial Tecnos, S.A., Madrid, 2000.

-*Introducción al Derecho Administrativo Económico*, Ratio Legis, Salamanca, 2001.

RODRÍGUEZ BEREIJO LEÓN, M.: *La prueba en Derecho Tributario*, Aranzadi, Navarra, 2007.

RODRÍGUEZ BEREIJO, A.:

-“El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, número 125, Madrid, 2005.

- “El Sistema Tributario en la Constitución (los límites del Poder Tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)”, *Revista de Derecho Constitucional*, número 36, septiembre-diciembre 1992.

-“Las garantías del crédito tributario”, *Revista Española de Derecho Fiscal*, número 57, 1975.

-*Introducción al estudio del Derecho Financiero*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1976.

RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J.: “La transparencia en la Administración Pública”, *Revista Vasca de Administración Pública*, número 42, 1995.

RODRÍGUEZ GARCÍA, N.: “Selección de bibliografía sobre corrupción”, AA.VV.: *La corrupción en un mundo globalizado: análisis interdisciplinar*, Coordinación a cargo de RODRÍGUEZ GARCÍA, N. y FABIÁN CAPARRÓS, E. A., Ratio Legis, Salamanca, 2004.

ROJAS SÁENZ, G.:

-“El Derecho a no autoinculparse en materia tributaria”, *Boletín del Instituto Universitario de Estudios Fiscales y Financieros*, número 3, 2006.

-“El Derecho a no autoinculparse en materia tributaria (La sentencia de la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica número 2000-11403)”, AA.VV.: *Foro Constitucional Iberoamericano*, número 12, Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, 2006.

ROMÁN, J. y QUETGLAS, R.: “El Secreto Bancario”, *Cuadernos de Derecho y Comercio*, número 4, 1988.

ROMANO, S.:

-“Il Diritto Pubblico Subbiettivo”, AA.VV.: *Primo Trattato completo di Diritto Administrativo Italiano*, Editrice Società Editrice Libreria, Milán, 1900.

-*Fragments de un Diccionario Jurídico*, Traducción a cargo de SENTIS MELENDO, S., y AYERRA REDÍN, M, Editorial Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1964.

-*Frammenti di un Dizionario Giuridico*, Giuffrè, Milano, 1983.

ROMEO CASABONA, C.:

-“Tendencias actuales sobre las formas de protección jurídica ante las nuevas tecnologías”, *Revista del Foro Canario*, número 87, 1993.

-“Tendencias actuales sobre las formas de protección jurídica ante las nuevas tecnologías”, *Poder Judicial*, número 31, 1993.

ROMEO, S.: “Le deroghe al segreto bancario nell` accertamento tributario”, *Rivista della Guardia di Finanza*, número 3, 1997.

ROSEMBUJ, T.:

-*Intercambio internacional de información tributaria*, Edicions Universitat de Barcelona, Barcelona, 2004.

-*La Transacción Tributaria. Discrecionalidad y Actos de Consenso*, Atelier, Barcelona, 2000.

RUBIO DE URQUIA, J.: “Las competencias de las Entidades locales en la Gestión Tributaria. Delegación de competencias. Colaboración inter-administrativa en la gestión fiscal”, AA.VV.: *La Gestión Tributaria en la Hacienda Local*, Colección Temas de Administración Local, número 40, Granada, 1990.

RUÍZ GARCÍA, J.:

-“Contenido y límites del deber de proporcionar información a la Administración Tributaria”, *Nueva Fiscalidad*, número 6, Madrid, 2003.

-“El deber de colaboración con la Administración Tributaria de los Juzgados y Tribunales. El artículo 112.3 de la Ley General Tributaria y la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de abril de 1988”, *Revista de Información Fiscal*, número 30, 1998.

-*La Liquidación en el Ordenamiento Tributario*, Civitas-Monografías, Madrid, 1987.

-*Secreto Bancario y Hacienda Pública*, Civitas, Madrid, 1988.

RUÍZ MIGUEL, C.:

-*El Derecho a la Protección de la vida privada en la Jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos*, Cuadernos Civitas, Madrid, 1994.

-*La configuración Constitucional del Derecho a la Intimidad*, Tecnos, Madrid, 1995.

-*Servicios de Inteligencia y Seguridad del Estado Constitucional*, Tecnos, Madrid, 2002.

RUSSO, P.:

-*Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Giuffrè, Milano, 1969.

-“The 2005 OECD Model Convention and Commentary: an other view”, *European Taxation*, volumen 45, número 12, 2005.

SÁEZ LORENZO, M.: “El Derecho de acceso de los ciudadanos a los documentos administrativos”, *Cuadernos de Documentación*, número 43, Imprenta nacional del Boletín Oficial del Estado, Madrid, 1982.

SÁINZ DE BUJANDA, F.:

-“Análisis jurídico del hecho imponible”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública Española*, número 60, 1965.

-“El nacimiento de la Obligación Tributaria”, AA.VV.: *Hacienda y Derecho*, número IV, Instituto de Estudios Políticos, 1966.

-“Elementos y razones que pueden justificar una reforma de la Ley General Tributaria”, *Revista Crónica Tributaria*, número 62, 1992.

-“Estructura Jurídica del Sistema Tributario”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, número 41, 1961.

-“Teoría jurídica de la exención tributaria”, Tomo III, *Revista de Hacienda y Derecho. Instituto de Estudios Políticos*, Madrid, 1963.

-*Hacienda y Derecho*, volumen IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966.

-*Hacienda y Derecho*, volumen III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963.

-*Lecciones de Derecho Financiero*, 8ª edición, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho, Universidad Complutense, 1990.

- Notas de Derecho Financiero*, Tomo I, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1975.
- Reflexiones sobre un sistema de Derecho Tributario*, Hacienda y Derecho, Volumen III, Madrid, 1963.
- Sistema de Derecho Financiero*, volumen II, Servicio de publicaciones de la Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid, 1977.
- “El acceso de los ciudadanos a los archivos y registros públicos (Sentencia del Tribunal Supremo de 16 octubre 1979”, *Civitas-Revista de Derecho Administrativo*, número 24, 1980.
- “El ejercicio privado de funciones públicas”, *Revista de Administración Pública*, Tomo II, número 100-102, 1983.
- “Problemas actuales de la técnica normativa”, *Anuario jurídico de La Rioja*, número 1, 1995.
- “Secreto e información en el Derecho Público”, AA.VV.: *Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje al Profesor Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA*, Tomo III, Civitas, Madrid, 1991.
- “Secreto y transparencia”, AA.VV.: *Estudios para la reforma de la Administración Pública, Dirigido por SÁINZ MORENO, F.*, Instituto Nacional de Administraciones Públicas, Madrid, 2004.
- “Una Administración Pública para el Siglo XXI”, *Cuenta y razón del pensamiento actual*, número 138, 2005.
- Conceptos jurídicos, interpretación y discrecionalidad administrativa*, Civitas, Madrid, 1976.
- Teoría del Procedimiento Fiscal*, Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Autónoma de Madrid, 1985.

SÁNCHEZ BLANCO, A.: *Internet: Sociedad, Empresa y Poderes Públicos*, Editorial Comares, Granada, 2000.

SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M.:

-“Funciones, potestades, facultades, competencias y procedimientos: una propuesta de categorías jurídicas en la aplicación de los tributos bajo el tamiz de la nueva Ley general tributaria”, AA.VV.: *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje a Rafael CALVO ORTEGA*, Tomo I, Civitas, 2005.

-“La Gestión Tributaria en la nueva Ley General Tributaria”, *Revista Técnica Tributaria*, número 65, 2004.

SÁNCHEZ BRAVO, A.: *La protección del Derecho a la Libertad Informática en la Unión Europea*, Universidad de Sevilla, Secretariado de Publicaciones, Sevilla, 1998.

SÁNCHEZ CALERO, F.: *Instituciones de Derecho Mercantil*, 21ª edición, MacGraw-Hill, Madrid, 1998.

SÁNCHEZ GALIANA, J.:

-“Las actuaciones de la Agencia Tributaria y los Principios Constitucionales Tributarios”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, número 87, 1995.

-“Los sujetos pasivos, concepto y definición legal”, AA.VV.: *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1997.

SÁNCHEZ GARCÍA, N.: “Inspección. Lugar”, AA.VV.: *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a SÁINZ DE BUJANDA, F.*, Instituto de Estudios Fiscales, volumen II, Madrid, 1991.

SÁNCHEZ ISAAC, J.:

-*La Desviación de Poder en la reciente jurisprudencia*, Bayer Hermanos, Barcelona, 1999.

-*La Desviación de Poder en los Derechos Francés, Italiano y Español*, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1973.

SÁNCHEZ LÓPEZ, E.:

-*Los deberes de información tributaria de terceros desde la perspectiva constitucional*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid.

-*Los deberes de información tributaria de terceros desde la perspectiva constitucional*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.

SÁNCHEZ MORÓN, M.:

-*Discrecionalidad administrativa y control judicial*, Tecnos, Madrid, 1994.

-*El control de las Administraciones Públicas y sus problemas*, Instituto de España/Espasa Calpe, Madrid, 1991.

-*La participación del ciudadano en la Administración Pública*, Editorial del Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1980.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J.:

-“El deber de motivación en los procedimientos administrativos en materia tributaria”, *Revista General de Derecho*, Valencia, 1995.

-“El deber de motivación en los procedimientos administrativos en materia tributaria (I y II), *Quincena Fiscal*, número 4/1995-5/1995, Aranzadi, 1995.

-*La problemática fiscal suscitada con las cesiones de crédito como nuevo producto financiero de las Entidades Bancarias*, Palau 14, Barcelona, 1993.

SÁNCHEZ SERRANO, L.:

-“Comentarios a la Ley General Tributaria”, AA.VV.: *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo II, Edersa, Madrid, 1983.

-“En torno a la función comprobadora de la Administración Pública en la Gestión de los Tributos”, *Civitas. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, número 3, 1974.

-*Comentarios a la Ley del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas y Reglamento del impuesto*, Codex, Madrid, 1993.

-*La Declaración Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1977.

SÁNCHEZ VIAMONTE, C.: *Los Derechos del Hombre en la Revolución Francesa*, Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de México, México, 1956.

SANTABÁRBARA RUPÉREZ, J. y SIMÓN MATAIX, M.: “La responsabilidad patrimonial de la Administración del Estado: ¿Un nuevo mecanismo para solicitar la devolución de pagos tributarios realizados al amparo de normas inconstitucionales?”, *Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, 2001.

SANTAMARÍA PASTOR, J.:

-“Sobre Derecho a la Intimidad, Secreto y otras cuestiones innombrables”, *Revista de Derecho Constitucional*, número 15, 1985.

-*Principios de Derecho Administrativo*, volumen 1, 4º edición, Colección CEURA, Editorial Centro de Estudios Ramón ACERES, 1990.

-*Principios de Derecho Administrativo*, volumen I, Editorial Centro de Estudios Ramón ARECES, R., Madrid, 1998.

SÁNZ DÍAZ-PALACIOS, J.:

-“El Derecho a no declarar contra sí mismo en los procedimientos de inspección tributaria”, *Revista Crónica Tributaria*, número 104, 2002.

-“En busca del necesario equilibrio entre el deber de colaborar con la Inspección Tributaria y el Derecho a no autoinculparse”, *Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, número 2, 2002.

-*Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública*, Colex, Madrid, 2004.

SÁNZ GADEA, E.: “Siete notas sobre fiscalidad de la banca”, *Gaceta Fiscal*, número 19, 1985.

SÁNZ LARRUGA, F. J.: “Reforma de la recaudación ejecutiva de los derechos económicos de la Hacienda Pública”, *Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, número 11, 1988.

SCHMÖLDERS, G.: *Teoría General del impuesto*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1962.

SEMPERE RODRÍGUEZ, C.:

“Constitución Española”, AA.VV.: *Comentarios a las Leyes Políticas. La Constitución de 1978*, Dirigido por ALZAGA VILLAAMIL, O., Tomo II, Edersa, Madrid, 1984.

-“Constitución Española”, *Revista de Derecho Privado*, 1993.

SENDÍN GARCÍA, M.: “El Derecho de acceso a los documentos administrativos: un instrumento esencial para la participación ciudadana. Derecho Estatal y Local”, *Revista de Estudios de Administración Local*, número 294-295, 2004.

SENDÍN GARCÍA, M.: -“El Derecho de acceso a los documentos que contienen datos personales de los pacientes”, *Revista Jurídica de Castilla y León*, número 8, febrero, 2006.

SERNA BILBAO, M.: “La Agencia de Protección de Datos Española: con especial referencia a su característica de independiente”, *Actualidad Informática Aranzadi*, número 22, 1997.

SERNA, P.: Derechos Fundamentales: El mito de los conflictos. Reflexiones teóricas a partir de un supuesto jurisprudencial sobre intimidad e información, *Suplemento Humana Iura de Derechos Humanos, Persona y Derecho*, 1994.

SERRANO PÉREZ, M.:

-“El Derecho Fundamental a la Protección de Datos. Su contenido esencial”, *Nuevas Políticas Públicas: Anuario multidisciplinar para la modernización de las Administraciones Públicas (Ejemplar dedicado a: Los Derechos fundamentales y las Nuevas Tecnologías)*, número 1, 2005.

-*El Derecho Fundamental a la protección de datos. Derecho Español y comparado*, Thomson Civitas, Madrid, 2003.

SIEBER, U.: *The International Handbook on Computer Crime*, New York, 1986.

SIMÓN ACOSTA, E., CHECA GONZÁLEZ, C., GONZÁLEZ GARCÍA, E., LOZANO SERRANO, C.: “¿Nuevas vías para apreciar la responsabilidad patrimonial de la Administración por actuaciones en materia tributaria?”, *Jurisprudencia Tributaria*, 1999.

SIMÓN ACOSTA, E.:

-“Comentario general de bibliografía sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, números 15-16, 1977.

-“Obligación tributaria”, *Enciclopedia Jurídica Básica*, volumen III, Civitas, Madrid, 1995.

-*El alcance retroactivo del nuevo plazo de prescripción cuatrienal establecido por la Ley 1/1998, de 26 febrero*, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* número 13/2001, Aranzadi, Pamplona, 2001.

-*El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1985.

SMITH, A.: “Libro V de los Ingresos del Soberano o de la República”, AA.VV.: *Investigación sobre la naturaleza y la causa de la riqueza de las naciones*, traducción al español a cargo de COLLADO URIEL, J. y MIRA-PERCEVAL, A., Editor Literario, 1988.

SOLANA VILLAMOR, F.: “El deber de colaboración en la Ley General Tributaria”, *Revista Crónica Tributaria*, número 50, 1984.

SOLER AMARO, R.:

-“Hacia un sistema integrado de información tributaria”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública Española*, número 23, 1973.

-“La informática en la gestión integral del sistema tributario”, en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, número 56, 1979.

SOLER ROCH, M. T.:

-“Deberes tributarios y Derechos Humanos”, *Revista Técnica Tributos*, 1995.

-“Notas sobre la configuración de los deberes y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, número 25, 1980.

-“Prólogo” a la obra de VICENTE-ARCHE COLOMBA, P.: *Las prestaciones tributarias exigibles entre particulares*, Marcial Pons, Madrid, 2001.

SOPENA GIL, J.: *El embargo de dinero por deudas tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 1993.

SPENCER, D.: “Harmful tax practices: 2004 OECD progress report”, *Journal of International Taxation*, número 15, 2004.

STAMP, J.: *The fundamental Principles of taxation in the Light of Modern Developments*, Oxford University Press, Oxford, 1935.

STREET, F. y GRANT, M.: *Law of the Internet*, Lexis Publishing, New York, 2001.

TEJERIZO LÓPEZ, J. M.:

“El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, número 82, 1994.

-“Las funciones de los órganos de inspección tributaria. Algunas observaciones críticas”, *Quincena Fiscal*, número 3, 1997.

-*Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 10ª Edición, Tecnos, Madrid, 1999.

-“Los procedimientos de Gestión Tributaria: principales novedades”, AA.VV.: *La reforma de la Ley General Tributaria*, Centro de Documentación Judicial, Dirigida por ZORNOZA PÉREZ, J., Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2005.

TÉLLEZ AGUILERA, A.:

-*La protección de datos en la Unión Europea. Divergencias normativas y anhelos unificadores*, Edisofer, Madrid, 2002.

-*Nuevas Tecnologías, Intimidad y Protección de Datos. Estudio sistemático de la Ley Orgánica 15/1999*, Edisofer, Madrid, 2001.

TEODORO y SADURNÍ, J.: *Intercambio Electrónico de Datos*, Ministerio de Obras Públicas, Transportes y Medio Ambiente, Madrid, 1994.

TIM BERNERS-LEE, T. y FISCHETTI, M.:

-*Tejiendo la red (el inventor de la “www” nos descubre su origen)*, Siglo XXI, Madrid, 2002.

-*Weavin the web. The original design and ultimate destiny of the World Wide Web*, Harper San Francisco, San Francisco, 2000.

TIPKE, K.:

-“Lo sviluppo della ricerca e dell’insegnamento nel Diritto Tributario tedesco”, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, volumen I, 1992.

-*Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes (Besteuerungsmoral und Steuermoral)*, Traducción y notas a cargo de HERRERA MOLINA, P. M.), Marcial Pons, Madrid, 2002.

TOVILLAS MORÁN, J.: “La obligación de facilitar información tributaria entre particulares”, en AA.VV.: *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor CALVO ORTEGA*, Editorial Lex Nova, S.A., Valladolid, 2005.

TRIDIMAS, T.: *The General Principles of EU Law*, segunda edición, Oxford University Press, Oxford, 2006, pp. 298 y ss.

TRILLO ÁLVAREZ, J.: “Informática Judicial y Protección de Datos Personales”, AA.VV.: *Jornadas sobre Informática Judicial y Protección de Datos*, Departamento de Justicia del Gobierno Vasco, San Sebastián, 1994.

TURPIN VARGAS, J.: “Las declaraciones-liquidaciones: su reclamación en la vía económico-administrativa”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, número 109, 1974.

UCKMAR, V.: *Principi Comuni di Diritto Costituzionale Tributario*, II Edición, Milán, 1999.

VALDÉS COSTA, R.: *Curso de Derecho Tributario. Introducción, ingresos públicos*, volumen I, Uruguaya Colombino, S.A. Montevideo, 1970.

VALERO TORRIJOS, J.:

-*El régimen jurídico de la e-Administración. El uso de medios informáticos y telemáticos en el Procedimiento Administrativo*, Editorial Comares, Granada, 2004.

-*El régimen jurídico de la e-Administración: el uso de medios informáticos y telemáticos en el Procedimiento Administrativo Común*, 2º edición, Comares, Granada, 2007.

VANZ, G.: “Acceso domiciliare effettuato in mancanza dell’autorizzazione del Procuratore Della Repubblica”, *Rassegna Tributaria*, número 5, 1988.

VÁZQUEZ DE PRADA, V.: “Nuevas perspectivas en la relación Administración Pública-administrados”, *Documentación Administrativa*, número 186, abril-junio 1980.

VEGA HERRERO, M.:

-*Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo II-A, Edersa, Madrid, 1985.

-*La prescripción de la obligación tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1990.

VELARDE ARAMAYO, M. S.:

-*Beneficios y minoraciones en Derecho Tributario*, Marcial Pons, 1997.

-“Corrupción y transparencia en el ámbito financiero internacional”, *La corrupción: aspectos jurídicos y económicos*, Coordinación a cargo de FABIÁN CAPARRÓS, E., Ratio Legis, Salamanca, 2000.

VELASCO CABALLERO, F.: *La información administrativa al público*, Editorial Montecorvo, Madrid, 1998.

VERGARA BLANCO, A.: “Sobre el fundamento del Secreto Bancario”, *Revista Derecho Fiscal y Hacienda Pública*, número 194, 1988.

VICENTE-ARCHE COLOMBA, P. y ALIAGA AGULLÓ, E.: “Presentación telemática de documentos en representación de terceros. Un supuesto de colaboración social en la gestión tributaria”, *Tribuna Fiscal*, número 136, Valencia, 2002.

VICENTE-ARCHE DOMÍNGO, F.:

“Anotaciones” a la obra de BERLIRI, A. D.: *Principios de Derecho Tributario, volumen I, traducción a cargo de VICENTE-ARCHE DOMÍNGO, F.*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964.

-“Apuntes sobre el instituto del tributo, con especial referencia al Derecho Español”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero* número 7, 1975.

-“Hacienda Pública y Administración Pública”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública Española*, número 26, 1974.

VIDAL MARTÍN, T.: *Un Estudio Constitucional sobre el deber de contribuir y los principios que lo informan: el artículo 31.1 CE*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1998.

VIDAL MARTÍNEZ, J.:

-“Manifestaciones del Derecho a la Intimidad personal y familiar II”, *Revista General de Derecho*, número 433-434, 1980.

-“Manifestaciones del Derecho a la Intimidad personal y familiar I”, *Revista General de Derecho*, número 432, 1980.

-“Consideraciones sobre metodología de Derecho Financiero y Tributario: lo que debemos a la Historia y lo que la Historia descubre en la relación Hacienda y Administración”, AA.VV.: *I Jornada Metodológica “Jaime GARCÍA AÑOVEROS” sobre la Metodología Académica y la Enseñanza del Derecho Financiero y Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, Documento 11-02, Madrid, 2002.

-“Exigencias del Derecho Comunitario a la metodología del Derecho Financiero y Tributario”, *Revista Crónica Tributaria*, número 100, 2001.

- VILLEGAS, H.: *Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Ediciones de Palma, Buenos Aires, 1972.
- VILLORIA MENDIETA, M.: *La modernización de la Administración como instrumento al servicio de la Democracia*, Boletín Oficial del Estado, 1996.
- VIZCARRONDO IBÁÑEZ, A.: “La planificación inspectora y las opciones de los constituyentes”, *Gaceta Fiscal*, número 17, 1984.
- VOCI, P.:
- Istituzioni di Diritto Romano*, 4ª Edición, Giuffrè, Milano, 1994.
 - Le obbligazioni romane, (Corso di Pandette)*, Giuffrè, Milano, 1969.
- WARREN, S. y BRANDEIS, L.: “The Right to Privacy”, *Harvard Law Review*, volumen IV, número 5, 1890.
- WEBER, M.: *¿Qué es la burocracia?*, Leviatán, Buenos Aires, 1991.
- WILLIAMS, D.: *Not in the public interest. The problem of security in Democracy*, Hutchinson, London, 1965.
- WISSELINK, A.: “Internacional Exchange of tax information between European and other countries”, *EC Tax Review*, número 2, 1997
- ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., LLOPIS GINER, F. y DAGO ELORZA, Y.: *Recaudación. Aspectos sustantivos y Procedimientos. Comentarios al Real Decreto 1.684/1990*, CISS Praxis, 1991.
- ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: “Comentarios al Reglamento General de la Inspección de los Tributos”, *Revista C.I.S.S. Comunicaciones*, número 34, 1986.
- ZORNOZA PÉREZ, J. y RUÍZ ALMENDRAL, V.: ZORNOZA PÉREZ, J. y RUÍZ ALMENDRAL, V.: “Aplicación de los tributos y procedimientos tributarios”, AA.VV. *La reforma de la Ley General Tributaria, Consejo General del Poder Judicial*, Centro de Documentación, Madrid, 2005.